UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – VRPG
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ
CURSO DE DOUTORADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CDCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONSTITUCIONALIDADE, TRANSNACIONALIDADE E PRODUÇÃO DO DIREITO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL E OS "TRIBUTOS INDIRETOS": UMA NOVA PROPOSTA HERMENÊUTICA PARA A JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RODRIGO DE CARVALHO

Itajaí-SC
2016

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

VICE-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – VRPG
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ
CURSO DE DOUTORADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CDCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONSTITUCIONALIDADE, TRANSNACIONALIDADE E PRODUÇÃO DO DIREITO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL E OS "TRIBUTOS INDIRETOS": UMA NOVA PROPOSTA HERMENÊUTICA PARA A JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RODRIGO DE CARVALHO

Tese submetida ao Curso de Doutorado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor José Antonio Savaris
Co-orientador: Professor Doutor Carlos Luiz Strapazzon

Itajaí-SC
2016

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, Senhor sobre tudo e sobre todos, em quem, para mim, reside a fonte precípua de todo conhecimento e sabedoria, por ter me concedido graça, força de vontade, saúde, sabedoria e inteligência para pesquisar, elaborar e concluir esta Tese de Doutorado.

À minha família, na pessoa da minha esposa, amiga e companheira Gisele dos Santos de Carvalho, que me ofertou amparo e incondicional apoio em todas as fases desta pesquisa doutoral, inclusive viajando e morando comigo na cidade de Alicante/Espanha durante os quase 4 (quatro) meses em que estive em território europeu para o aprimoramento, continuidade e conclusão desta pesquisa. Igualmente à Isadora, nossa querida e maravilhosa filhinha nascida em 2013, que chegou em nosso lar para trazer um novo sentido às nossas vidas e que, já com 2 anos e alguns poucos meses de idade, dizia ao seu papai (autor desta tese), durante os meses na cidade de Alicante, que "*o papai tá tudando pra ser o doutor papaizãnho*" (SIC). Também a meus pais, pela criação, educação, carinho, amor e incessante preocupação que sempre tiveram – e continuam tendo – com minha vida.

Ao Magnífico Reitor da UNIVALI, Prof. Dr. Mário Cesar dos Santos, mestre, amigo e companheiro de trabalho, por todo o apoio que me concedeu, sem o qual eu não reuniria as condições necessárias para cursar um Programa de Doutorado, e por quem também tive a honra de ser lembrado nos agradecimentos de sua Tese de Doutorado, defendida no ano de 2009 junto a este mesmo Programa.

Também, um especial agradecimento ao meu chefe imediato e Vice-Reitor de Planejamento e Desenvolvimento Institucional da UNIVALI, Prof. Dr. Carlos Alberto Tomelin, bem como, igualmente, à Vice-Reitora de Graduação da UNIVALI, Profa. Dra. Cássia Ferri, e ao Vice-Reitor de Pós-Graduação, Pesquisa, Extensão e Cultura da UNIVALI, Prof. Dr. Valdir Cechinel Filho, pelo duplo apoio que me concederam, seja ao deferirem o meu pedido de licença das atividades laborais diárias para me dedicar à continuidade e conclusão desta pesquisa doutoral na cidade de Alicante, como também por deferirem a referida licença com o direito à percepção parcial da minha remuneração, em conformidade com as regras e normas institucionais.

À Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI que, há 30 (trinta) anos atrás, ainda no antigo CAFI – Colégio de Aplicação da FEPEVI (atual CAU), me acolheu como aluno quando eu ainda era criança, e onde tive toda a minha história e trajetória acadêmica, tanto na educação básica (educação infantil, ensino fundamental e médio), como também no ensino superior (graduação, mestrado e doutorado), e que, desde 1997, me recebeu como funcionário e professor.

À Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior (CAPES), pelo deferimento, concessão e implementação da bolsa financeira de estudos na Universidade de Alicante/Espanha, através do Programa de Doutorado Sanduíche no Exterior (PDSE), compromisso este honrado pela CAPES mesmo em face dos ajustes orçamentários promovidos pelo Governo Federal no ano de 2015, que ensejaram significativa redução no orçamento anual do Ministério da Educação (MEC), gerando prejuízos a inúmeros outros projetos e ações relevantes para os cidadãos brasileiros e para o próprio país em matéria de educação.

A muitos outros amigos, tanto aqueles que se encontram comigo no convívio diário, como aqueles que já descansam (no lar eterno ou na aposentadoria), com quem aprendi e continuo aprendendo muito, como os professores Paulo Márcio Cruz, José Carlos Machado, José Everton da Silva, Luis Carlos Martins, Luiz Roberto Ribeiro, Edison Villela, José Roberto Provesi, Sydney Schead dos Santos, Mércio Jacobsen e Rosni Ferreira (*in memoriam*), dentre tantos(as) outros(as) ilustres amigos(as) que aqui não cito por questão de brevidade.

Às queridas irmãs Maria Regina Moraes e Maria do Carmo Storino, pessoas que, anônimas e insignificantes para a sociedade atual capitalista – pelo fato de suas atenções e prioridades não estarem voltadas para as riquezas e valores terrenos, mas sim para as riquezas e valores espirituais/celestiais –, são verdadeiras gigantes para Deus, por terem me ajudado com muito amor em tantos momentos difíceis ao longo da minha vida, e por continuarem me ajudando até hoje com suas orações.

Ao juiz federal e meu orientador nesta tese, Prof. Dr. José Antonio Savaris, pela paciência, pronto atendimento e incentivo em todas as oportunidades.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos os estudiosos da ciência jurídica, em especial do direito tributário, aí incluídos professores, pesquisadores, juízes, desembargadores, ministros, representantes do ministério público, advogados, defensores públicos, auditores fiscais, procuradores das fazendas nacional, estadual e municipais, procuradores da república, alunos de cursos de graduação, de pós-graduação *lato* e *stricto sensu*, bem como a todos aqueles que se empreenderem na nobre e gratificante tarefa de continuar e aprimorar o estudo e a pesquisa científica relativa ao apaixonante instituto jurídico das imunidades tributárias.

“Quem é como o Senhor nosso Deus, que habita nas alturas? O qual se inclina, para ver o que está nos céus e na terra! Levanta o pobre do pó e do monturo levanta o necessitado, para o fazer assentar com os príncipes, mesmo com os príncipes do seu povo”. (Salmos cap. 113, vs. 5 a 8).

“Porque o Senhor dá a sabedoria; da sua boca é que vem o conhecimento e o entendimento. Ele reserva a verdadeira sabedoria para os retos”.
(Provérbios cap. 2, vs. 6 e 7).

“Por que quem compreendeu a mente do Senhor? Ou quem foi seu conselheiro”.
(Romanos cap. 11, vs. 34).

“Onde está o sábio? Onde está o escriba? Onde está o inquiridor deste século? Porventura não tornou Deus louca a sabedoria deste mundo? [...]. Porque a loucura de Deus é mais sábia do que os homens; e a fraqueza de Deus é mais forte do que os homens. [...]. Mas Deus escolheu as coisas loucas deste mundo para confundir as sábias; e Deus escolheu as coisas fracas deste mundo para confundir as fortes; E Deus escolheu as coisas vis deste mundo, e as desprezíveis, e as que não são, para aniquilar as que são; Para que nenhuma carne se glorie perante ele”.
(I Coríntios cap. 1, vs. 20, 25, 27, 28 e 29).

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Doutorado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e os Orientadores de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí(SC), abril de 2016.

Rodrigo de Carvalho
Doutorando

Esta Defesa de Tese foi **julgada APTA** para a obtenção do título de Doutor em Ciência Jurídica e aprovada, em sua forma final, pela Coordenação do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – PPCJ/UNIVALI.

_____

Professor Doutor José Antonio Savaris
Orientador

_____

Professor Doutor Paulo Márcio Cruz
Coordenador/PPCJ

Apresentada perante a Comissão Examinadora composta pelos Professores

_____

Doutor José Antonio Savaris (UNIVALI) – Presidente

_____

Doutor Carlos Luiz Strapazzon (PUCRS) – Membro

_____

Doutora Jane Lúcia Wilhelm Berwanger (PUCSP) – Membro

_____

Doutor Mário Cesar dos Santos (UNIVALI) – Membro

_____

Doutor Osvaldo Agripino de Castro Junior (UNIVALI) – Membro

ROL DE CATEGORIAS[1]

Contribuinte de direito

Sujeito que participa ativamente da relação jurídico-tributária com o ente tributante, sendo legalmente eleito para realizar o fato gerador da obrigação tributária

Contribuinte de fato

Sujeito que não participa diretamente da relação jurídica com o ente tributante por não realizar o fato gerador da obrigação tributária, suportando, tão somente, os efeitos econômicos ou a repercussão econômica da norma jurídica tributária.

Finalidades essenciais

Constituem os objetivos principais a serem alcançados pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, previstos na legislação vigente e/ou em seus atos constitutivos. A expressão confunde-se com os termos "finalidades institucionais" e "finalidades estatutárias".

Hermenêutica jurídica

Área da ciência jurídica que estuda as variadas regras e métodos que envolvem o processo de interpretação das normas jurídicas, no objetivo de que tais normas sejam conhecidas em seu exato sentido.

Imunidade tributária

Proibição absoluta, necessariamente prevista no texto constitucional, que retira do Estado, na pessoa do ente público competente, o poder de tributar determinadas pessoas, situações ou bens.

---

[1] Os conceitos operacionais das categorias ora mencionadas foram redigidos pelo autor desta tese, de forma genérica. A delimitação, aprofundamento e real alcance de cada uma das categorias mencionadas se encontra inserida no corpo desta pesquisa.

Instituições de assistência social

Pessoas jurídicas de direito privado, sem finalidade lucrativa, que se dedicam à filantropia, à benemerência e ao assistencialismo em prol dos cidadãos menos favorecidos na sociedade, englobando-se no conceito entidades que prestam serviços nas áreas da saúde, da educação e da assistência social propriamente dita.

Instituições de educação

Pessoas jurídicas de direito privado que, sem fins lucrativos, se dedicam ao exercício da atividade da educação em sua mais ampla acepção, na forma da legislação constitucional e infraconstitucional vigente.

Jurisprudência constitucional[2]

Consiste nas decisões colegiadas proferidas pelas turmas ou pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no seu papel de intérprete do texto constitucional vigente em determinado momento histórico.

Tributos indiretos

Exações nas quais ocorre uma típica transferência do custo financeiro do tributo para uma outra pessoa que não participa diretamente da relação jurídico-tributária com o ente tributante, quase sempre pelo mecanismo da inserção do valor do tributo no preço da mercadoria ou serviço, relacionando-se tal gravame ao fato de um determinado sujeito dever o tributo ("contribuinte de direito"), enquanto outro acaba apenas suportando seus efeitos econômicos ("contribuinte de fato"). Trata-se de uma classificação tributária eminentemente doutrinária, inexistente no ordenamento jurídico pátrio.

---

[2] Apesar de parecer redundante a categoria "jurisprudência constitucional", uma vez que todas as decisões da Suprema Corte tomam como referência o texto da Constituição, a expressão é utilizada pelo próprio STF em seus julgamentos no objetivo de sinalizar aquelas decisões que envolvem apenas a análise e interpretação de dispositivos estritamente constitucionais, e não a interpretação de normas infraconstitucionais em face dos comandos constitucionais. A título de exemplo, a expressão foi utilizada nos seguintes precedentes, dentre outros: **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **MS 23.452/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 16.09.1999, DJ 12.05.2000; **AC 83 QO/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.10.2003, DJ 21.11.2003; **ADI 2.797/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.09.2005, DJ 19.12.2006; **HC 104.410/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06.03.2012, DJe 26.03.2012.

SUMÁRIO

RESUMO ..... **xvi**

ABSTRACT ..... **xvii**

RESUMEN ..... **xviii**

INTRODUÇÃO **1**

CAPÍTULO 1

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O CONSTITUCIONALISMO REPUBLICANO BRASILEIRO

1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL **13**

1.1.1 A Constituição de 1891 ..... **13**

1.1.2 A Constituição de 1934 ..... **15**

1.1.3 A Constituição de 1937 ..... **18**

1.1.4 A Constituição de 1946 ..... **19**

1.1.5 A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 01, de 1969 ..... **23**

1.1.6 A Constituição de 1988 ..... **26**

1.2 TEORIAS JUSTIFICADORAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS **31**

1.2.1 O Jusnaturalismo **32**

1.2.2 O Positivismo **37**

1.3 ELEMENTOS QUE CORROBORAM A TEORIA JUSNATURALISTA NO CAMPO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS **43**

1.3.1 O *leading case* Walz *v.* Tax Comission of New York 397 U. S. 667 (1970) **44**

1.3.2 O caso IPMF no Brasil **52**

1.3.3 Diferenças e semelhanças entre os casos **62**

CAPÍTULO 2

AS MÚLTIPLAS PERSPECTIVAS EXEGÉTICAS PARA A DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS IMUNITÓRIAS

2.1 INTRÓITO 69

2.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO *REGRA* OU COMO *PRINCÍPIO*?.....72

2.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DA NÃO-INCIDÊNCIA 83

2.4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DA COMPETÊNCIA.....91

2.4.1 Imunidade como exclusão ou supressão da competência tributária.....92

2.4.2 Imunidade como incompetência tributária 97

2.4.3 Imunidade como limitação da competência tributária 100

2.5 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO 111

2.6 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO DIREITO FUNDAMENTAL 113

CAPÍTULO 3

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEO: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE IMPOSTOS 127

3.1.1 O vocábulo "Instituições": seu alcance e real significado.....131

3.1.2 Instituições de educação.....142

3.1.3 Instituições de assistência social.....154

3.2 ANÁLISE DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS PARA O GOZO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE IMPOSTOS.....169

3.2.1 "Patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais"...170

3.2.2 "Sem fins lucrativos" 171

3.2.3 "Atendidos os requisitos da lei" 172

3.3 ANÁLISE DOS REQUISITOS INFRACONSTITUCIONAIS PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE IMPOSTOS 180

3.3.1 Não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título 182

3.3.2 Aplicação integral, no País, dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais 194

3.3.3 Manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão 199

3.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS À SEGURIDADE SOCIAL: BREVE ANÁLISE DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS PARA O GOZO DO BENEFÍCIO IMUNITÓRIO 202

3.5 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS OBJETO DO COMANDO CONSTITUCIONAL IMUNIZANTE: E OS "TRIBUTOS INDIRETOS"? 219

CAPÍTULO 4

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS "TRIBUTOS INDIRETOS"

4.1 INTRODUÇÃO 223

4.2 DIREITO TRIBUTÁRIO *VERSUS* REALIDADE ECONÔMICA 224

4.2.1 Direito tributário, ciência das finanças e origem da teoria da repercussão econômica 226

4.3 REPERCUSSÃO (E REALIDADE) ECONÔMICA COMO CRITÉRIO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM "DIRETOS" E "INDIRETOS" E PARA A DEFINIÇÃO DOS CONTRIBUINTES EM "DE FATO" E "DE DIREITO". PERTINÊNCIA OU IMPERTINÊNCIA JURÍDICA? 231

4.3.1 Corrente liberal: admissibilidade do fenômeno da repercussão econômica e sua pertinência jurídica 232

4.3.2 Corrente conservadora: rechaçamento do fenômeno da repercussão econômica e sua impertinência jurídica 237

4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E "TRIBUTOS INDIRETOS": AS FIGURAS DO "CONTRIBUINTE DE FATO" E DO "CONTRIBUINTE DE DIREITO" 245

4.4.1 Introdução 245

4.4.2 "Tributos indiretos" 250

4.5 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TEMA NO ÂMBITO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: OS NOTÁVEIS DEBATES TRAVADOS ENTRE OS MINISTROS ALIOMAR BALEEIRO E BILAC PINTO 260

4.5.1 Imunidade e "tributos indiretos": venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social 262

4.5.2 Imunidade e "tributos indiretos": aquisição de bens, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência social no mercado externo (importação) 280

4.5.3 Imunidade e "tributos indiretos": aquisição de bens, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência social no mercado interno (nacional) 284

4.6 UM CONVITE A UMA NECESSÁRIA REDISCUSSÃO DO TEMA E DO RESGATE PARCIAL DOS PENSAMENTOS DE BALEEIRO 302

CAPÍTULO 5

UMA NOVA PROPOSTA HERMENÊUTICA PARA A JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO AOS "TRIBUTOS INDIRETOS"

5.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL 326

5.2 A NECESSIDADE DA PREVALÊNCIA DAS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES A QUE SE REFERE O § 4º DO ARTIGO 150 DA CF/88 SOBRE A NOÇÃO DE "CONTRIBUINTE DE FATO" 373

5.3 APLICAÇÃO EFETIVA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS "TRIBUTOS INDIRETOS" E A DIFERENÇA ENTRE AS FIGURAS DO "CONTRIBUINTE DE FATO" E DO "CONTRIBUINTE DE DIREITO".....388

5.3.1 O patrimônio das instituições de educação e assistência social e a garantia da imunidade tributária na aquisição de bens, equipamentos, mercadorias e insumos destinados às suas finalidades essenciais.....403

5.3.2 Imunidade tributária na aquisição de bens de uso e consumo destinados ao atendimento das finalidades essenciais relacionadas à prestação de serviços das instituições de educação e assistência social.....414

5.3.3 A falsa distinção entre as figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" no processo de interpretação e aplicação da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos 420

5.4 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CONFERIDO ÀS COMPRAS DE MERCADORIAS E BENS PELAS INSTITUIÇÕES IMUNES NO MERCADO INTERNO 436

5.5 PROIBIÇÃO DE TRATAMENTO ANTI-ISONÔMICO ÀS INSTITUIÇÕES IMUNES ENTRE AQUISIÇÕES DE BENS NO MERCADO INTERNO E NO MERCADO EXTERNO 443

5.6 AFETAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO POSTULADO CONSTITUCIONAL DA LIVRE CONCORRÊNCIA E OS GRAVES PREJUÍZOS À INDÚSTRIA NACIONAL 454

CONSIDERAÇÕES FINAIS 466

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS 477

RESUMO

A presente Tese de Doutorado está inserida na linha de pesquisa: Constitucionalidade, Transnacionalidade e Produção do Direito, sendo resultado das pesquisas realizadas no curso de pós-graduação *stricto sensu* em nível de doutorado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI (Brasil), bem como na Universidade de Alicante (Espanha). O objetivo geral da pesquisa consiste em analisar os contornos do instituto jurídico da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no Brasil. Principia-se com uma análise teórica acerca da evolução histórica da imunidade tributária no Brasil nas Constituições Republicanas, juntamente com as teorias justificadoras das referidas imunidades. Após, realiza-se uma análise sobre as múltiplas perspectivas exegéticas utilizadas pela doutrina e pela jurisprudência constitucional para tentar definir a natureza jurídica do instituto em tela, analisando-se, na sequência, os fundamentos constitucionais contemporâneos que abrigam a imunidade tributária sobre impostos e contribuições sociais das instituições de educação e assistência social, analisando-se cada categoria dos preceitos constitucionais imunizantes, bem como os requisitos necessários ao gozo deste direito pelas instituições. Na sequência, é abordada a imunidade tributária das referidas instituições em face dos chamados "tributos indiretos", notadamente no que diz respeito a uma análise da teoria da repercussão econômica à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Por fim, é apresentada uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência da Suprema Corte brasileira – ainda não explorada em nenhum de seus julgamentos, e que constitui a tese propriamente dita –, consubstanciada nas "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o artigo 150, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, como o vetor interpretativo condutor na temática relativa à imunidade tributária destas instituições em face dos "tributos indiretos".

Palavras-chaves: Imunidade tributária; Instituições; Instituições de educação; Instituições de assistência Social; Hermenêutica; Tributos indiretos; "Contribuinte de fato"; "Contribuinte de direito"; Repercussão econômica; Concorrência; Jurisprudência constitucional.

ABSTRACT

This Doctorate Thesis is part of the line of research: Constitutionality, Transnationality and Production of Law, and is the result of research carried out for the doctorate level postgraduation course in Legal Science of the University of Vale do Itajaí – UNIVALI (Brazil), and also at the University of Alicante (Spain). The overall objective of the research is to analyze the "legal institution of tax immunity for non-profit making educational and social welfare institutions in Brazil. It begins with a theoretical analysis of the historical evolution of tax immunity in Brazil in the Republican Constitutions, together with the theories that explain this immunity. Next, it analyzes the multiple exegetic perspectives used by the doctrine and by the constitutional jurisprudence, seeking to define the legal nature of the institute in question. It then analyzes the contemporary constitutional bases of tax immunity on taxes and social contributions by educational and social welfare institutions, analyzing each category of constitutional precepts under which immunity is granted, and requirements needed for institutions to enjoy this right. Next, it addresses the tax immunity of the abovementioned institutions in regard to so-called “indirect taxes”, i.e. those relating to an analysis of the theory of economic repercussion in light of the doctrine and jurisprudence of the Supreme Federal Court. Finally, it presents a new hermeneutic proposal for the jurisprudence of the Brazilian Supreme Court – not yet explored in any of its judgments, and which constitutes the thesis itself –, consubstantiated in the “essential purposes of the entities” referred to in article 150, paragraph 4 of the 1988 Federal Constitution, as the interpretative vector that guides the subject in regard to the tax immunity of these institutions when it comes to “indirect taxes””.

Keywords: Tax immunity; Educational institutions; Social welfare institutions; Hermeneutics; Indirect taxes; “Taxpayer in fact”; “Taxpayer in law”; Economic repercussion; Competition; Constitutional jurisprudence.

RESUMEN

La presente Tesis de Doctorado pertenece a la línea de investigación de Constitucionalidad, Transnacionalidad y Producción del Derecho, y es resultado de las investigaciones realizadas en el curso de posgrado *stricto sensu* a nivel de doctorado en Ciencia Jurídica de la Universidad del Vale do Itajaí – UNIVALI (Brasil), así como en la Universidad de Alicante (España). El objetivo general de la investigación consiste en analizar los contornos del instituto jurídico de la inmunidad tributaria de las instituciones de educación y asistencia social sin fines de lucro en Brasil. Empieza con un análisis teórico acerca de la evolución histórica de la inmunidad tributaria en Brasil en las Constituciones Republicanas, juntamente con las teorías justificativas de las referidas inmunidades. A continuación se realiza un análisis sobre las múltiples perspectivas exegéticas utilizadas por la doctrina y por la jurisprudencia constitucional para intentar definir la naturaleza jurídica del instituto en cuestión, analizándose a seguir los fundamentos constitucionales contemporáneos que abrigan la inmunidad tributaria sobre impuestos y contribuciones sociales de las instituciones de educación y asistencia social, analizándose cada categoría de los preceptos constitucionales inmunizantes, así como los requisitos necesarios al goce de este derecho por las instituciones. A seguir se aborda la inmunidad tributaria de las referidas instituciones frente a los denominados "tributos indirectos", especialmente en lo que respecta al análisis de la teoría de la repercusión económica a la luz de la doctrina y de la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal. Por último, se presenta una nueva propuesta hermenéutica para la jurisprudencia de la Suprema Corte brasileña – todavía no explotada en ninguno de sus juicios, y que constituye la tesis propiamente dicha –, consubstanciada en las "finalidades esenciales de las entidades" a las que se refiere el artículo 150, apartado 4º de la Constitución Federal de 1988, como vector interpretativo conductor en la temática relativa a la inmunidad tributaria de estas instituciones frente a los "tributos indirectos".

Palabras clave: Inmunidad tributaria; Instituciones; Instituciones de educación; Instituciones de asistencia social; Hermenéutica; Tributos indirectos; "Contribuyente de hecho"; "Contribuyente de derecho"; Repercusión económica; Concurrencia; Jurisprudencia constitucional.

INTRODUÇÃO

A presente Tese de Doutorado tem como **objeto**[3] de estudo, em linhas gerais, a imunidade tributária em relação a impostos e contribuições sociais à seguridade social outorgada pelo Constituinte Originário às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

O **objetivo institucional**[4] consiste na obtenção da Qualificação à Tese de Doutorado para o Curso de Doutorado do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí - CPCJ/UNIVALI, nos termos do Ato Organizacional nª 005/PROPPEC/CPCJ/2011, enquanto que o **objetivo geral**[5] consiste em suscitar uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal no tema relativo à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face da figura dos chamados "tributos indiretos".

Os **objetivos específicos**[6] serão distribuídos por capítulos. Primeiro capítulo: investigar, delimitar e descrever a evolução histórica do instituto da imunidade tributária no Brasil, com ênfase também na análise de suas possíveis teorias justificadoras. Segundo capítulo: destacar e comentar as múltiplas facetas exegéticas que permeiam a definição da real natureza jurídica das imunidades tributárias. Terceiro capítulo: conhecer, expor, investigar e comentar o fundamento constitucional contemporâneo que veicula o benefício imunitório objeto deste trabalho, bem como os requisitos constitucionais e infraconstitucionais a serem observados para que as instituições de educação e assistência social possam

---

[3] "[...] é o motivo temático (ou a causa cognitiva, vale dizer, o conhecimento que se deseja suprir e/ou aprofundar) determinador da realização da investigação". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica:** ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 170.

[4] PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 161.

[5] "[...] meta que se deseja alcançar como desiderato da investigação". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 162

[6] PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 162.

usufruir do preceito constitucional imunizante. Quarto capítulo: investigar e comentar o instituto da imunidade tributária em face dos "tributos indiretos", analisando a teoria da repercussão econômica à luz da doutrina e da jurisprudência nacional, abordando a (im)pertinência jurídica da utilização da teoria da repercussão econômica como critério para a classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" e para a definição dos contribuintes "de fato" e "de direito", discorrendo-se, também, sobre a evolução histórica do tema no âmbito do Supremo Tribunal Federal, notadamente os argumentos utilizados pelos Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto para fundamentar seus pontos de vista sobre o assunto em tela, concluindo-se com a necessidade de uma rediscussão do tema e do resgate parcial dos pensamentos de Aliomar Baleeiro. Quinto capítulo: apresentar a tese de doutorado propriamente dita, conhecendo, expondo, investigando e comentando sobre uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, consubstanciada nas "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o artigo 150, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, como o vetor interpretativo condutor na temática relativa à imunidade tributária das referidas instituições em face dos "tributos indiretos", concluindo-se o capítulo com a sugestão de que o Supremo Tribunal Federal reveja o tema de fundo objeto desta tese, passando a adotar como único vetor hermenêutico para reconhecer ou não o direito à referida imunidade critério exclusivamente jurídico e constitucional relacionado à condição finalística e funcional justificadora da aplicação da imunidade tributária, consistente no atendimento ao requisito da conexão (nexo causal) entre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* às *finalidades essenciais das entidades,* na forma do que dispõe o Texto Constitucional vigente.

A delimitação[7] do tema proposto nesta Tese se dá pelo Referente[8] da

---

[7] "[..] apresentar o Referente para a pesquisa, tecendo objetivas considerações quanto às razões da escolha deste Referente; especificar em destaque, a delimitação da temática e/ou o marco teórico, apresentando as devidas Justificativas, bem como fundamentar objetivamente a validade da Pesquisa a ser efetuada". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. 2003. p. 160.

[8] "[...] a explicitação prévia do(s) motivo(s), do(s) objetivo(s) e do produto desejado, delimitando o alcance temático e de abordagem para uma atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 62.

Pesquisa[9]: os "tributos indiretos" e a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, vistos sob uma nova perspectiva hermenêutica na jurisprudência constitucional da Suprema Corte brasileira.

Considerando as orientações constantes da Nota Técnica 01/2014/PPCJ de 20 de agosto de 2014, que estabelece que "[o] doutorando deverá, já na introdução da sua monografia[10], deixar claro qual é a sua Tese [...]" esclarece-se que a presente Tese consiste em apresentar à comunidade jurídica uma proposta hermenêutica inédita para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal na temática envolvendo os chamados "tributos indiretos" e a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, proposta esta lastreada em critérios exclusivamente jurídico-constitucionais, ainda não explorado em nenhum dos julgamentos da Suprema Corte do Brasil.

Com a Tese, pretender-se-á demonstrar que, já há várias décadas, e com maior ênfase nos dias atuais, merecem ser revistos os critérios econômicos, extrajurídicos, doutrinários e infraconstitucionais utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para a solução das controvérsias envolvendo a imunidade tributária destas instituições em face dos ditos "tributos indiretos", devendo o assunto ser interpretado de forma sistemática sob um prisma eminentemente jurídico, cujo vetor interpretativo se encontra presente no conjunto do próprio dispositivo constitucional imunizante, mas que ainda não foi visualizado nem aplicado pela jurisprudência da Suprema Corte. Procurar-se-á demonstrar, também, que a continuidade da utilização dos critérios hermenêuticos que vêm sendo adotados pelo Supremo Tribunal Federal no assunto em tela agravará ainda mais os danos que já são sentidos por toda a sociedade brasileira.

---

[9] "[...] atividade investigatória, conduzida conforme padrões metodológicos, buscando a obtenção da cultura geral ou específica de uma determinada área, e na qual são vivenciadas cinco fases: Decisão; Investigação; Tratamento dos Dados Colhidos; Relatório; e, Avaliação". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 77.

[10] O que já foi feito, por ocasião defesa da monografia de qualificação à Tese de Doutorado, realizada em sessão pública no auditório do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – PPCJ/UNIVALI, no dia 23 de fevereiro de 2015, tendo a referida defesa sido aprovada pela Banca composta pelos professores doutores José Antonio Savaris (Presidente e Orientador), Mário Cesar dos Santos (Membro) e Osvaldo Agripino de Castro Júnior (Membro).

O presente trabalho tem como fundamento aprofundar os conhecimentos sobre o instituto jurídico da imunidade tributária em suas múltiplas dimensões, notadamente àquela outorgada pelo Constituinte de 1988 às instituições de educação e assistência social em relação às espécies tributária “impostos” e “contribuições sociais”, levando-se em consideração sua evolução histórica nas Constituições Republicanas, teorias fundamentadoras, natureza jurídica e seus aspectos constitucionais e infraconstitucionais mais relevantes, tomando-se como referência, para tanto, inúmeros e importantes referenciais teóricos nos campos doutrinário nacional e estrangeiro. A pesquisa é enriquecida, também, com a análise da jurisprudência constitucional da *Supreme Court of the United States* e do Tribunal Constitucional do Peru, bem como por farto acervo jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no Brasil ao longo da trajetória constitucional republicana mais recente.

Em decorrência dos mencionados objetivos, foram elaborados cinco problemas e respectivas hipóteses que servirão de base para o desenvolvimento da pesquisa, cujo resultado está relatado nesta Tese de Doutorado.

Os problemas que, de início, se apresentam no desenvolver do trabalho, consubstanciam-se nas seguintes indagações:

a) A imunidade tributária, enquanto instituto jurídico-constitucional normativo presente desde a Constituição Republicana de 1891 e em todas as outras Constituições que a sucederam, tem no positivismo jurídico sua teoria fundamentadora e justificadora?

b) A despeito das inúmeras visões e entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que tentam definir a real natureza jurídica das normas constitucionais veiculadoras de imunidades tributárias, é possível afirmar que as mesmas se constituem em típicos direitos fundamentais, ou, ao inverso, se traduzem apenas em instrumentos para a efetivação e proteção destes direitos?

c) É possível afirmar que os próprios comandos constitucionais que

veiculam as imunidades tributárias das instituições de educação e assistência social já trazem, em seu conteúdo normativo, elementos suficientes para a construção de uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, proposta esta que permita definir o real alcance dos preceitos constitucionais imunizantes em face dos chamados "tributos indiretos"?

d) A classificação dos contribuintes em "de fato" e "de direito", já institucionalizada e comumente utilizada pela doutrina e pela jurisprudência, pode ser considerada critério jurídico-constitucional apto a guiar o intérprete judicial na solução da temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos "tributos indiretos", para fins de assegurar ou negar a aplicação efetiva da norma constitucional imunizante?

e) A interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal no tema relativo à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos "tributos indiretos", consolidada no início da década de 70 e utilizada até hoje como fundamento norteador das decisões da Suprema Corte no assunto em tela, consubstanciada na negativa de reconhecimento da imunidade tributária ao chamado "contribuinte de fato" por ser ele estranho à relação jurídica com o ente tributante (prevalência da forma jurídica sobre a realidade econômica), notadamente nas aquisições de bens, produtos, insumos e mercadorias pelas referidas instituições, é lastreada em fundamentos jurídicos constitucionais? Ou em fundamentos jurídicos infraconstitucionais? Ou em fundamentos extrajurídicos? Pode esta atual interpretação causar tratamento anti-isonômico às instituições nas aquisições de bens, insumos, produtos e mercadorias em decorrência da origem dessas aquisições (se no mercado interno ou externo), bem como gerar violação ao princípio constitucional da livre concorrência e danos à indústria nacional?

Diante de tais problemas elegeram-se as seguintes hipóteses[11]:

a) Enquanto instituto jurídico eminentemente protetivo de certas pessoas, bens e situações contra o poder impositivo fiscal do Estado[12], as imunidades tributárias, por estarem previstas e positivadas em normas constitucionais, se fundamentam na teoria positivista, e não na teoria jusnaturalista.

b) As normas constitucionais que abrigam as imunidades tributárias constituem típicos exemplos de direitos fundamentais, ostentando o elevado *status* de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º CF/88), além de se traduzirem em importantes instrumentos para a efetivação e proteção de outros direitos fundamentais igualmente relevantes.

c) Os próprios dispositivos constitucionais contemporâneos recepcionadores da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social (art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º, e art. 195, § 7º da CF/88) não oferecem, por si só, as respostas necessárias para que o intérprete consiga decidir sobre o alcance e extensão desta imunidade em relação aos chamados "tributos indiretos", nem muito menos para a construção de uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, sendo necessário, para tanto, a análise da legislação infraconstitucional que trata do assunto, bem como de outras disciplinas e ciências fora do campo da ciência jurídica, como, *v.g.,* a ciência política e a ciência das finanças.

d) Estando já institucionalizadas na doutrina e na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, a classificação dos

---

[11] Define PASOLD como a "[...] suposição [...] que o investigador tem quanto ao tema escolhido e ao equacionamento do problema apresentado". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 138.

[12] O termo Estado, aqui, é utilizado na acepção de autoridade política constitucionalmente competente para a instituição, fiscalização e cobrança de tributos, compreendendo, no caso brasileiro, todos os entes federativos, quais sejam, a União, o Estados Federados, o Distrito Federal e os Municípios.

contribuintes em “de fato” e “de direito” pode ser considerada critério jurídico-constitucional apto a guiar o intérprete judicial na solução da temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos “tributos indiretos”, seja para fins de assegurar, seja para fins de negar a aplicação efetiva da norma constitucional imunizante.

e) A interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal no assunto em tela é lastreada em fundamentos jurídicos constitucionais e infraconstitucionais, notadamente no que estabelece o art. 150, inciso VI, alínea “c” e § 4º da Constituição Federal de 1988, bem como o art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, e não adota nenhum fundamento extrajurídico, não havendo que se falar em tratamento anti-isonômico às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em decorrência da origem da aquisição de bens, insumos, produtos e mercadorias (se no mercado interno ou externo), nem muito menos em violação ao postulado constitucional da livre concorrência e/ou prejuízos à indústria nacional.

Para atingir este desiderato, a Tese constituir-se-á de cinco capítulos.

No primeiro capítulo, intitulado “IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O CONSTITUCIONALISMO REPUBLICANO BRASILEIRO”, realizar-se-á uma análise teórica acerca da evolução histórica da imunidade tributária no Brasil nas Constituições Republicanas, juntamente com as teorias justificadoras das referidas imunidades, oportunidade na qual também será realizada uma análise comparativa de dois julgamentos: um deles ocorrido na *Supreme Court of the United States* (Estados Unidos) e, outro, no Supremo Tribunal Federal (Brasil), que indicam que o instituto das imunidades tributárias encontra assento, origem e fundamento em uma das duas teorias justificadoras apresentadas.

No segundo capítulo, que recebeu o título “AS MÚLTIPLAS PERSPECTIVAS EXEGÉTICAS PARA A DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA

DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS IMUNITÓRIAS", objetivar-se-á inaugurar uma reflexão teórica das imunidades tributárias em face da teoria das regras e dos princípios, realizando-se, na sequência, um detalhado estudo acerca das múltiplas perspectivas exegéticas utilizadas pela doutrina e pela jurisprudência constitucional, demonstrando-se que as imunidades tributárias são estabelecidas sob fundamentos extrajurídicos que, em última análise, objetivam tutelar um denso e complexo conjunto de valores de alta envergadura constitucional.

Por sua vez, no terceiro capítulo, intitulado "A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL", adentrar-se-á na análise do fundamento constitucional contemporâneo que abriga a imunidade tributária sobre impostos e contribuições sociais das instituições de educação e assistência social, oportunidade na qual são analisadas com profundidade teórica cada categoria que compõe o preceito constitucional imunizante, como também os requisitos constitucionais e as exigências infraconstitucionais necessárias ao gozo e exercício regular deste direito pelas mencionadas instituições. Ao final, é levantado o questionamento acerca da inclusão ou não dos chamados "tributos indiretos" na imunidade tributária objeto deste trabalho, despertando-se para a necessidade de o assunto ser visto sob uma nova perspectiva hermenêutica, sobretudo pela jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal.

Já no quarto capítulo, intitulado "A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS ´TRIBUTOS INDIRETOS´", será abordada a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em face dos chamados "tributos indiretos", notadamente no que diz respeito a uma análise da teoria da repercussão econômica à luz da doutrina e da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal. Neste capítulo, que abordará a origem da teoria da repercussão econômica, será feita uma minuciosa análise comparativa entre o direito tributário e a ciência das finanças, abordando-se, também, a pertinência ou impertinência jurídica da repercussão econômica como critério balizador da classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" sob o olhar de duas correntes doutrinárias. Ainda no quarto capítulo, será feita uma análise sobre as figuras dos chamados "contribuintes de

fato" e "contribuintes de direito", dos chamados "tributos indiretos", bem como sobre a evolução histórica do tema em questão no âmbito do Supremo Tribunal Federal – notadamente entre os debates travados entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto – concluindo-se o capítulo com um "convite" a uma necessária rediscussão do tema e do resgate parcial dos pensamentos de Aliomar Baleeiro.

Por fim, no quinto capítulo, que recebeu o título "UMA NOVA PROPOSTA HERMENÊUTICA PARA A JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO AOS "TRIBUTOS INDIRETOS´", e que constitui o foco central desta tese, será apresentada uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal – ainda não explorada em nenhum dos julgamentos da Suprema Corte no Brasil –, consubstanciada nas "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o artigo 150, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, como o vetor interpretativo condutor na temática relativa à imunidade tributária das referidas instituições em face dos "tributos indiretos". Neste capítulo, será apresentado um estudo aprofundado da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, demonstrando-se a necessidade da prevalência das finalidades essenciais das entidades a que se refere o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição de 1988 sobre a noção do chamado "contribuinte de fato", com a efetiva aplicação da imunidade tributária aos chamados "tributos indiretos". Ainda no quinto capítulo, será feita detida análise do patrimônio das instituições em tela, demonstrando-se a necessidade de se garantir a imunidade tributária ampla – sobre tributos "diretos" e "indiretos" – nas aquisições de bens, equipamentos, mercadorias e insumos destinados às finalidades essenciais das entidades (notadamente no mercado interno), comprovando-se, também, a falsa distinção entre as figuras do "contribuinte de fato e do "contribuinte de direito" no processo de interpretação e aplicação da imunidade tributária das instituições educacionais e assistenciais objeto desta tese. Também neste capítulo, serão apresentadas algumas considerações sobre o tratamento tributário conferido às compras de mercadorias e bens pelas instituições imunes no mercado interno, a proibição de tratamento anti-isonômico às instituições imunes entre aquisições de bens no mercado interno e no mercado externo, bem como a afetação da imunidade tributária ao postulado constitucional da livre

concorrência, e os graves prejuízos que têm sido causados à indústria nacional de bens, mercadorias, insumos e equipamentos destinados a estas entidades, em decorrência da interpretação dada ao tema pelo Supremo Tribunal Federal desde o início da década de 70. Por derradeiro, concluir-se-á o capítulo – e a tese – com a sugestão de que o Supremo Tribunal Federal, no seu duplo papel de guardião do Texto Constitucional e de intérprete judicial responsável pela mutação informal da Constituição, reveja o tema de fundo objeto desta tese de doutorado, principalmente em decorrência da nova realidade social, econômica, jurídica e política do Brasil pós década de 70 e que, em homenagem à real intenção do Constituinte Originário, passe a adotar, para as três situações fáticas relatadas no quarto e quinto capítulos – principalmente para a terceira situação –, como único vetor hermenêutico para reconhecer ou não o direito à referida imunidade critério exclusivamente jurídico e constitucional (e não critérios extrajurídicos ou distinções não previstas no texto constitucional), qual seja, a condição finalística e funcional justificadora da aplicação da imunidade tributária, consistente no atendimento ao requisito da conexão (nexo causal) entre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* às *finalidades essenciais das entidades,* na forma do que estabelece o artigo 150, inciso VI, alínea "c" e seu § 4º da Constituição de 1988. Quanto à Metodologia, registra-se que o Relatório dos Resultados expresso no presento trabalho é composto na base lógica indutiva.

O presente Relatório de Pesquisa encerrar-se-á com as Considerações Finais, nas quais serão apresentados pontos conclusivos destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, em especial sobre a necessidade da construção – e, mais do que isso, da consolidação – de uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal que permita definir, com maior clareza, a possibilidade ou impossibilidade de, no comando constitucional imunizante, se abrigarem também os ditos "tributos indiretos".

Quanto à Metodologia[13] empregada, registra-se que na Fase de

[13] "[...] postura lógica adotada bem como os procedimentos que devem ser sistematicamente cumpridos no trabalho investigatório e que [...] requer compatibilidade quer com o *Objeto* quanto com o *Objetivo*". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 69.

Investigação utilizar-se-á o Método Indutivo[14], na Fase de Tratamento de Dados o Método Cartesiano, e o Relatório dos Resultados, expresso na presente Tese, é composto na base lógica indutiva[15].

Nas diversas fases da Pesquisa, foram acionadas as Técnicas do Referente, da Categoria, do Conceito Operacional e da Pesquisa Bibliográfica[16].

[14] Forma de "[...] pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral [...]". PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 87.

[15] Sobre os Métodos e Técnicas nas diversas Fases da Pesquisa Científica, vide PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003, p. 86-106.

[16] Quanto às Técnicas mencionadas, vide PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica.** 2003. Op. *Cit.* - especialmente p. 61 a 71, 31 a 41, 45 a 58, e 99 125, nesta ordem.

CAPÍTULO 1

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O CONSTITUCIONALISMO REPUBLICANO BRASILEIRO

O instituto da imunidade tributária surgiu, no Brasil, com a 1ª Constituição Republicana de 1891[17], por iniciativa de Ruy Barbosa, que, sob clara influência do constitucionalismo norte-americano, deliberou inserir em seu anteprojeto a proibição expressa à tributação, por meio de impostos, entre as pessoas políticas.[18]

Assim, por inspiração norte americana[19], a imunidade tributária recíproca, lá intitulada de *reciprocal immunity of federal and state instrumentalities*[20], foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro, no texto constitucional do final do século XX.

Posteriormente, todas as Constituições Federais passaram a contemplar em seus textos, com ajustes e devidos aperfeiçoamentos redacionais, dispositivos proibitivos da incidência de impostos que viessem a ser exigidos mutuamente entre as entidades impositoras, quais, sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.[21] O comando, assim repetido, passou a se traduzir em evidente "fator

---

[17] A título de curiosidade dentro da perspectiva histórico-constitucional, de todo oportuno transcrever o art. 10, § 1º, da Constituição Federal de 1981: "É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente". O referido dispositivo, segundo BALEEIRO, Aliomar (**Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 246), foi "redigido do punho de Rui Barbosa", o seu mentor intelectual.

[18] Inaugurou-se, assim, no Brasil, o instituto da "imunidade tributária recíproca", hoje previsto no texto constitucional vigente no art. 150, inciso VI, alínea "a", que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem, entre si, impostos que venham a incidir sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros.

[19] A respeito, ver: SILVA, Enio. **Limitações constitucionais tributários no direito norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 71-74; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 136.

[20] A terminologia inglesa é relatada por IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, pp. 29-53/p.29).

[21] Previsões constitucionais anteriores: 1) CF/1934: art. 17, inciso X, e parágrafo único; 2) CF/1937 (EC nº 9/1945): art. 32, alínea "c"; 3) CF/1946: art. 31, inciso VI, alínea "a" e parágrafo único; 4) CF/1967: art. 20, inciso III, alínea "a"; e 5) EC 1/1969: art. 19, inciso III, alínea "a". Para melhor compreensão dos elementos histórico-constitucionais, ver: COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath, p. 175.

indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação".[22]

Por sua vez, a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, enquanto garantia contra o poder de tributar do Estado, surgiu no Brasil em sede constitucional apenas com a Constituição de 1934[23]. Na Carta Política de 1937, sucessora da Constituição de 1934, a referida garantia foi suprimida, tendo, no entanto, ressurgido na Constituição de 1946.

A partir de então, a imunidade tributária das referidas entidades incorporou-se nos textos constitucionais do período republicano, tendo sido repetida, com poucas variações, nas Cartas Políticas de 1967, bem como na atual e vigente Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988.

Não obstante tais considerações, relevante conhecerem-se algumas particularidades históricas do instituto nos textos constitucionais republicanos.

1.1 Evolução histórica da imunidade tributária no Brasil

1.1.1 A Constituição de 1891

Rompendo com a forma monárquica de Governo, a primeira Constituição Republicana, promulgada no dia 24 de fevereiro de 1891, promoveu uma ruptura com o estilo monárquico de Governo, a forma unitária de Estado e o sistema de governo parlamentar, instaurando a República, o Federalismo e o Presidencialismo, transformando as denominadas províncias em típicos Estados-membros, constituindo, assim, a República dos Estados Unidos do Brasil.[24]

---

[22] A frase é de autoria do Ministro Celso de Mello, por ocasião de seu voto proferido nos autos da ADI 939/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sydney Sanches, j. 15.12.1993. O mesmo trecho é também citado por PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 225.

[23] Em verdade, como se verá adiante, o texto constitucional de 1934, em seu art. 154, restringiu a imunidade tributária apenas aos "estabelecimentos particulares de educação, gratuita ou profissional, oficialmente considerados idôneos [...]".

[24] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

Assim como a Constituição Imperial, a Constituição de 1891 atuou como uma Constituição organizadora dos Poderes e estabelecedora da garantia dos direitos individuais, consagrando, além disso, a teoria da separação de poderes proposta por Montesquieu.

Em seus artigos 7º, 9º, 10 e 11, a Carta Política de 1891 regulamentou a competência tributária e as hipóteses de desoneração fiscal. A análise dos artigos 7º e 9º da primeira Constituição Republicana revela que fora estabelecida a competência da União e dos Estados-membros para instituírem impostos, ao passo que o § 2º do artigo 9º da mesma Constituição instituiu típica hipótese de imunidade, "isentando" a produção de outros Estados, imunizando, assim, da incidência de impostos estaduais a produção de determinado Estado na hipótese da exportação ser realizada por outro Estado.

Sob esta perspectiva, Yoshiaki Ichihara[25] destaca a existência de outra espécie de imunidade tributária, esta contemplada no § 3º do art. 9º da Carta de 1891, na qual se excluíra da tributação estadual as mercadorias importadas para consumo em outra unidade da federação brasileira.

Por sua vez, o artigo 10 da Constituição de 1891 estabeleceu hipótese de imunidade tributária recíproca entre a União e os Estados-membros. Como observa Regina Helena Costa[26], além desta hipótese de imunidade tributária ser a única prevista em todas as Constituições Republicanas, a mesma não abrangia os municípios, uma vez que o sistema federativo daquela época não considerava tais entes.

Oportuno consignar que o artigo 11 da Constituição Republicana de 1891 continha também outra espécie específica de imunidade, consubstanciada na proibição da incidência de impostos de trânsito ou passagem de produtos nacionais ou estrangeiros entre os Estados federados.

---

[25] ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**: São Paulo: Atlas, 2000, p. 125.

[26] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

1.1.2 A Constituição de 1934

Em 16 de julho de 1934, foi promulgada a segunda Constituição Republicana no Brasil. Como observa Raul Machado Horta[27], trazendo em seu bojo matérias já consagradas na Constituição de 1891, como o presidencialismo, o federalismo e declaração dos direitos individuais, esta Constituição significou notável marco histórico no constitucionalismo brasileiro ao introduzir os fundamentos do chamado constitucionalismo social.[28]

Não obstante a Constituição de 1934 não tenha sistematizado um típico sistema tributário, foi a primeira Constituição a estabelecer a competência de cada um dos entes da federação em matéria tributária, consagrando princípios não presentes nas Constituições anteriores, aí se incluindo as competências da União, dos Estados e dos Municípios para instituírem impostos (artigos 6º, 8º e 13), e prevendo, também, algumas hipóteses específicas de imunidades tributárias.[29]

Na parte relativa às imunidades tributárias, a Constituição de 1934 instituiu-a em relação ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre a renda cedular de imóveis, conforme a dicção do seu artigo 6º, inciso I, alínea "c", prevendo, ainda, conforme o artigo 6º, inciso II de seu texto, imunidade tributária quanto às taxas de entrada, saída e estadia de aeronaves e navios no transporte de cabotagem de mercadorias nacionais, bem como de mercadorias estrangeiras que já

---

[27] HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

[28] Para Maurício Muriack de Fernandes e Peixoto, o constitucionalismo social é aquela espécie de constitucionalismo "[...] mais voltado ao bem-estar das pessoas que ao bem-estar dos negócios [...]", enfatizando o citado autor que esta espécie de constitucionalismo preocupa-se "[...] com a efetivação de direitos sociais, econômicos e culturais e a assunção, pelo Estado, de atribuições interventivas na ordem social, política e econômica [...]". FERNANDES E PEIXOTO, Maurício Muriack de Fernandes. Do constitucionalismo social ao desconstitucionalismo neoliberal: uma análise da historicidade do movimento constitucional no início do século XXI sob uma perspectiva da reconstrução fraternal do humanismo. **Revista Amicus Curiae**. v. 8, nº 8, Criciúma: UNESC, 2011, p. 4-7. Sobre o constitucionalismo social no Brasil, ver: BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1975; SILVA, Floriano Correa Vaz da. **Direito Constitucional do Trabalho**. São Paulo: LTR, 1977; WOLKMER, Antônio Carlos. **Constitucionalismo e direitos sociais no Brasil**. São Paulo: Acadêmica, 1989. Sobre o constitucionalismo social no mundo, ver: MIRKINE-GUETZÉVITCH, Boris. **Nouvelles Tendances du Droit Constitutionnel**. Paris: Marcel Giard, 1931.

[29] BALTHAZAR, Ubaldo César**. História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005, p. 118.

tivessem pago o imposto de importação.

Debaixo deste texto constitucional, Yoshiaki Ichihara[30] registra a aparente imunidade tributária do imposto de consumo sobre os combustíveis de motor de explosão, em razão da previsão de incidência de imposto estadual sobre o consumo de combustíveis, o que acabava por descaracterizar a suposta imunidade.

A análise da Carta Republicana de 1934 revela, em seu artigo 8º, inciso I, alínea "e", que também era imune da cobrança do imposto estadual sobre vendas e consignações a primeira operação efetuada pelo pequeno produtor, sendo também imune da incidência do imposto estadual a exportação de mercadorias que eram produzidas pelo exportador, na parte em que ultrapassasse dez por cento *ad valorem*, conforme a dicção expressa de seu artigo 8º, inciso I, alínea "f".

Nessa perspectiva, a Constituição de 1934, sendo a primeira a dirigir comandos a todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), expressamente liberou da tributação os combustíveis produzidos no país para motores de explosão (art. 17, inciso VIII), proibiu a cobrança de tributos, sob qualquer forma, que, no território nacional, gravassem ou perturbassem a circulação de bens ou pessoas e dos respectivos veículos que os transportassem (artigo 17, XI), além de alargar significativamente o alcance do instituto da imunidade recíproca, agora com a inclusão dos Municípios (art. 17, inciso X).[31]

A Carta Constitucional de 1934 também estabeleceu outras espécies de imunidades, tais como a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos aos que necessitassem de assistência judiciária, bem como a que concedia imunidade de impostos para as profissões de professor, jornalista ou escritor.[32]

---

[30] ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**: São Paulo: Atlas, 2000, p. 130.

[31] Neste ponto, cabe destacar que a Constituição de 1934 foi o primeiro texto constitucional que incluiu os municípios no instituto da imunidade tributária recíproca.

[32] Oportuno o registro de Yoshiaki Ichihara, quando este, referindo-se a esta espécie de imunidade tributária na Constituição de 1934, diz que "o que está imune é a profissão de escritor, jornalista ou professor. Isto quer dizer que se a pessoa do escritor, jornalista ou professor, por exemplo, no exercício de outra atividade, obtiver rendas, prestar serviços, etc., tais fatos poderiam ser tributados, não podendo ser arguidos como no campo da imunidade". ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**: São Paulo: Atlas, 2000, p. 135.

Por derradeiro, a Carta de 1934, em seu artigo 154[33], "isentou" de tributos os estabelecimentos particulares de educação. Ampliando significativamente as limitações do poder tributário do Estado[34], foi esta Constituição, portanto, que enunciou explicitamente, pela primeira vez na história do constitucionalismo brasileiro, a imunidade tributária das instituições de educação, e que constitui o objeto da presente tese.

A título de curiosidade histórica, discute-se se o surgimento desta imunidade na Constituição de 1934 ocorreu por força do simples amadurecimento das inspirações liberais trazidas por Rui Barbosa no ano de 1891, ou se tal previsão constitucional estava aliado a outros fatores da história política nacional. Há quem, como José Manoel Pires Alves[35], que defenda que a Igreja Católica mudara drasticamente o rumo da sua atuação no Brasil, voltando-se prioritariamente[36] para o campo da educação, e exercendo forte influência na Constituição de 1934, no objetivo de assegurar imunidade tributária para seus estabelecimentos de educação sem fins lucrativos.

---

[33] Art. 154. "Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo".

[34] Marcos Aurélio Pereira Valadão observa que a Constituição de 1934, em comparação à sua predecessora, a Constituição de 1891, "ampliou o leque das limitações ao poder de tributar, inaugurando uma tendência dentro do Direito Constitucional brasileiro". VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte. Del Rey, 2000, p. 53.

[35] "Corria o ano de 1930. O descontentamento provocado pela Velha República provocou um movimento militar que terminou com a queda do Presidente Washington Luiz. O período de 1930 a 1945 teve como Chefe de Estado Getúlio Vargas que governou como ditador a partir de 1937. Foi o Cardeal Leme que, a pedido de Getúlio, conseguiu convencer Washington Luiz a se demitir. Esse fato contribuiu para fortalecer a Igreja e ampliar-lhe a influência na pessoa de Sua Eminência. Entre as decisões governamentais obtidas pela Igreja, fruto de tal influência, várias dizem respeito à Educação Católica. Já no dia 30 de abril de 1931, decretou-se a volta do ensino religioso à Escola Pública. A nova Constituição de 1934 proclamava a defesa da indissolubilidade matrimonial, o ensino religioso facultativo nas escolas públicas, a assistência religiosa regulamentar ao Exército, aos hospitais e às prisões, a liberdade de organização de um sindicato para a Escola Católica, a proibição do divórcio, a ajuda financeira às Escolas Católicas (recursos dos quais muitas Congregações Religiosas usufruíram), etc". ALVES, José Manoel Pires. **Perspectivas da escola católica no Brasil**: ajudando a pensar as estatísticas da pesquisa CERIS-ANAMEC. Censo das Escolas Católicas no Brasil. Bauru, São Paulo: Edusc, 2006, p. 21.

[36] Laércio Dias de Moura, citando Riolando Azzi, observa o seguinte sobre esta tendência da Igreja Católica: "[...]. "Um dos aspectos que mais chama a atenção na análise da atuação dos religiosos a partir da segunda metade do século XIX é a prioridade quase absoluta dada à esfera educativa. São raríssimos os institutos religiosos que não estavam envolvidos de algum modo com a educação". MOURA, Laércio Dias. **A educação católica no Brasil**. São Paulo: Loyola, 2000, p. 93.

1.1.3 A Constituição de 1937

A Constituição Federal de 1937 praticamente reproduziu, ainda que de forma não tão sistematizada, o regime de competências tributárias da Constituição de 1934, estabelecendo as competências da União, dos Estados e dos Municípios respectivamente em seus artigos 20, 23 e 28.

Em relação às imunidades tributárias presentes no Texto Fundamental de 1934, a Constituição Federal de 1937 involuiu no assunto, reduzindo significativamente as hipóteses imunizantes até então previstas na Constituição anterior.

Com propriedade, Regina Helena Costa[37] observa que a Constituição de 1937 foi a que menos se preocupou com o instituto da imunidade tributária, dispondo apenas, em seu artigo 32, alínea "c", sobre a vedação do estabelecimento, subvenção e embaraço do exercício de cultos religiosos. A própria imunidade tributária recíproca, instituto já consagrado desde a Constituição de 1891, somente voltou a constar da Constituição de 1937 com a promulgação da Emenda Constitucional nº 9, de 28 de fevereiro de 1945.[38]

Não obstante o caráter nitidamente limitador da Constituição de 1934, observa Jackson Urquiza da Costa e Silva[39] que, com a renumeração de artigos e incisos, foram mantidas as imunidades referentes ao transporte de cabotagem de mercadorias nacionais e de mercadorias estrangeiras que já tivessem pago o imposto de importação (ar. 20, inciso II), ao imposto estadual sobre vendas e consignações na primeira operação efetuada pelo pequeno produto (art. 23, inciso I, alínea "d"), e à exportação de mercadorias produzidas pelo exportador no que ultrapassasse dez por cento *ad valorem* (art. 23, inciso I, alínea "e").

---

[37] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

[38] Naquela época, a Emenda Constitucional, tal como se conhece hoje, recebia o nome de "Lei Constitucional".

[39] COSTA E SILVA, Jackson Urquiza. **Imunidade tributária: perspectivas da imunidade religiosa**. Dissertação do Programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP – Orientador Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém, 2012, p. 20.

No entanto, as outras imunidades tributárias, antes previstas na Constituição de 1934, como as outorgadas às instituições de educação sem fins lucrativos[40], simplesmente desapareceram.

Com seus muitos retrocessos, a Constituição Federal de 1937, originada de um típico golpe de Estado, não trouxe nenhum importante legado ao constitucionalismo brasileiro, havendo quem, como Afonso Arinos[41] e Pontes de Miranda[42], que a considere totalmente irrelevante.

1.1.4 A Constituição de 1946

A Constituição Federal de 1946, na forma das Constituições de 1934 e 1937, apresentou um modesto sistema tributário no qual foram fixadas as competências da União, dos Estados e dos Municípios para a instituição de impostos artigos 15, 19 e 29), prevendo, nos citados artigos, bem como em outros dispositivos de seu texto (como os artigos 27, 31 e 203) hipóteses expressas de imunidade tributária.

Quanto às imunidades, a Carta Política de 1946 promoveu inovações, estabelecendo, em seu artigo 15, § 1º, "isenção" no imposto de consumo sobre os

---

[40] A imunidade tributária outorgada às instituições de educação sem finalidade lucrativa que havia sido contemplada na Constituição Federal de 1934 foi completamente abolida durante a ditadura de Getúlio Vargas até o ano de 1946, assim como uma imensa maioria de conquistas e garantias oriundas do constitucionalismo liberal de 1891 e do constitucionalismo social do ano de 1934. No campo social da educação, delineado nas Constituições anteriores desde a de 1924 (Império), experimentou-se enorme retrocesso. Além do completo desaparecimento da imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos, desapareceu também a gratuidade do ensino, aí incluído o ensino primário, uma vez que era possível exigir-se módica contribuição daqueles que, sabidamente, poderiam pagar ou não precisassem da gratuidade. Sobre o assunto, ver: CASTRO FILHO, Levy Pinto de. **Ensino superior no Brasil e imunidade aos impostos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

[41] Afonso Arinos considera o texto constitucional de 1937 totalmente irrelevante, uma vez que "[...] o seu texto nunca chegou a ser aplicado, a não ser muito imperfeitamente e na medida em que servia aos objetivos políticos e pessoais de Vargas". ARINOS, Afonso, *apud* ALVES JÚNIOR, Luís Carlos Martins. **O Supremo Tribunal Federal nas Constituições Brasileiras**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 256.

[42] Pontes de Miranda também chama esta Constituição de 1937 de "irrelevante", já que seu texto nunca chegou a ser aplicado. O citado jurista assevera que "A Carta de uma ditatura em que os elementos sul-americanos do poder pessoal entraram em forte dose. [...]. Todos sabem que a Constituição de 1937 não foi cumprida; não se realizou; não foi respeitada; quase toda nem sequer existiu... Só a ossatura ditatorial prevaleceu". MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de**. Comentários à constituição de 1937**. Rio de Janeiro: Irmãos Pogetti, v. III, 1938, p. 545.

artigos que a lei[43] viesse a considerar como o mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico das pessoas com capacidade econômica reduzida.

Sob a Carta de 1946, a leitura dos incisos IV e V do artigo 19 revela que era também imune da incidência do imposto estadual sobre vendas e consignações a primeira operação efetuada pelo pequeno produtor, bem como a exportação de mercadorias produzidas pelo exportador na parte que ultrapassasse cinco por cento *ad valorem*.

Importante garantia de imunidade tributária na Carta Constitucional de 1946, prevista no art. 19, § 1º, era aquela que dizia respeito ao imposto estadual[44] territorial sobre sítios com até vinte hectares, quando o proprietário o explorasse sozinho ou com sua família, não possuindo outro imóvel.[45] Foi também prevista na mesma Carta Constitucional, em seu artigo 27, a imunidade de tributos interestaduais ou intermunicipais que objetivassem estabelecer restrições ao tráfego de pessoas e mercadorias.

Mantendo todos os entes da Federação no seu artigo 31, outra relevante conquista contemplada na Carta Política de 1946 consubstanciou-se na garantia

---

[43] Ao o art. 15, § 1º da Constituição de 1946 fazer menção à "lei", estabeleceu-se pela primeira vez no texto constitucional um dispositivo não auto-aplicável (*not self executing*) em matéria de imunidades tributárias, o que, na prática, significaria que, para sua plena eficácia e aplicabilidade, o dispositivo constitucional veiculador da imunidade reclamaria necessariamente complementação legislativa posterior, a exemplo do que, atualmente, já ocorre com as imunidades tributárias das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e as entidades beneficentes de assistência social (art. 150, inciso VI, alínea "c" e art. 195, § 7º, ambos da CF/88).

[44] "Inicialmente da competência dos Estados, e posteriormente dos Municípios, o imposto sobre a propriedade territorial foi outorgado à União através da Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964". (Price Waterhouse. **A Constituição do Brasil de 1988**. São Paulo: Price Waterhouse, 1989, p. 652).

[45] Nascia na Constituição de 1946 uma espécie de imunidade tributária que dura até os dias atuais, a que comumente se costuma chamar de imunidade da pequena propriedade rural. Na redação original Constituição Federal de 1988, tal imunidade veio originalmente prevista no art. 153, § 4º, e diz respeito ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Com a reforma constitucional operada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, foi mantida a imunidade em relação ao mesmo imposto, porém a mesma passou a estar prevista no inciso II do § 4º do mesmo art. 153, que dispõe que "§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: [...] II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel".

expressa de imunidade tributária aos templos de qualquer culto.[46]

Além disso, a Constituição de 1946 manteve em seu texto a já consagrada imunidade tributária recíproca entre todos os entes da federação, garantiu imunidade sobre os bens e serviços dos partidos políticos, solidificou a imunidade das instituições de educação[47] (esta originada na Constituição de 1934), e inovou ao assegurar a imunidade tributária às entidades de assistência social[48], desde que suas receitas e rendas fossem aplicadas integralmente no país para os

---

[46] Ainda sob a égide da Constituição de 1946, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de discutir o alcance desta imunidade tributária. Nos autos do **RE 21.826/DF**, julgado em 02 de julho de 1953, adotando interpretação eminentemente restritiva ao comando do art. 31, inciso V, alínea "b" da CF/1946, o STF entendeu que a "imunidade estatuída no art. 31, 5, letra "b" da Constituição é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sôbre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo". **RE 21.826/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Ribeiro da Costa, j. 02.07.1953, publicado em 30.12.1953. Aliomar Baleeiro, examinando o texto da Constituição de 1946, já buscava o exato significado que deveria ser atribuído ao termo "templo" no que tange à imunidade tributária. Sobre o assunto, ver: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 91. Sob os ensinamentos de Baleeiro, a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal evoluiu para conferir interpretação bem mais extensiva ao termo "templo", entendendo, já sob a égide da Carta de 1988, que "A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". (**RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 15.05.2004). Segundo o STF, não perde também a imunidade a entidade religiosa que aluga seus imóveis a terceiros, conquanto que a renda dos aluguéis seja destinada às finalidades essenciais da entidade, não afastando a imunidade também o fato de os imóveis estarem sendo destinados à residência dos ministros religiosos. Nesse sentido: **ARE 694.453 AgR/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.06.2013, DJe 09.08.2013; **ARE 658.080 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.12.2011, DJe 14.02.2012.

[47] O alcance da imunidade tributária das instituições de educação sob a égide da Carta Política de 1946 foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, que, à época, também em hermenêutica eminentemente restritiva, proferiu acórdão entendendo que a imunidade tributária "Não alcança as Instituições de Educação, quando exploram o comércio de livros e outros artigos". (**RE 71.009/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, Rel. p/ acórdão Min. Carlos Thompson Flores, j. 12. 11.1973). Por outro lado, a 1ª Turma do STF, em outro precedente envolvendo instituição de educação sob a égide de 1946, entendeu por adotar interpretação mais ampliativa, reconhecendo a imunidade tributária, sob o fundamento de que "Pouco importa que a intensidade de estudo seja de língua estrangeira ou que a maioria de corpo discente não seja de brasileiros, para gozar da imunidade tributária do art. 31, V, letra b, da Constituição". **AI 38.802/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 07.11.1966, DJ 16.03.1967 e **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966.

[48] O Supremo Tribunal Federal também teve a oportunidade de debruçar-se sobre a imunidade tributária concedida à nova figura jurídica "entidades de assistência social", instituída pela Constituição de 1946. Nesse sentido, ver: **RE 47.764/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, j. 25.04.1963, DJ 27.06.1963; **RE 70.834/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.10.1971, DJ 21.12.1971; **RE 66.926/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 30.03.1973, DJ 18.05.1973; **RE 68.788/GB**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 03.04.1973, DJ 18.05.1973; **RE 63.411/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 11.06.1973, DJ 29.06.1973; **RE 100.437/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 15.06.1984, DJ 29.06.1984.

respectivos fins institucionais. Além disso, a Carta de 1946 inaugurou a imunidade tributária do papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.[49]

As imunidades tributárias da Carta de 1946, debaixo do golpe de 1964, passaram por algumas alterações, podendo ser citadas a Emenda Constitucional nº 10/1964, que veiculou a imunidade dos proprietários no caso da transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária em relação aos impostos federais, estaduais e municipais, bem como a Emenda Constitucional nº 18/1965, que revogou a imunidade do imposto de consumo sobre o mínimo essencial previsto no art. 15, § 1º da CF/1946, podendo também ser citada a revogação da imunidade tributária sobre os vencimentos dos professores e jornalistas (art. 203), esta introduzida pela Constituição de 1934.

Não obstante tais particularidades, a Emenda Constitucional nº 18/1965 revestiu-se de significativa importância, pelo fato desta Emenda estabelecer pela primeira vez um típico sistema constitucional tributário, dando-lhe a roupagem que perdura até os dias atuais.[50]

Considerando o significativo avanço que a Constituição de 1946 trouxe para o campo das imunidades tributárias, Regina Helena Costa arremata[51]:

> Desse breve retrospecto histórico podemos concluir que, ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou-se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade -, positivando-se, cada vez mais, a idéia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou

---

[49] Sobre as razões que levaram o Constituinte de 1946 a incluir a imunidade tributária do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, ver: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 339.

[50] Destacando a importância que a Emenda Constitucional nº 18/1965 trouxe ao sistema constitucional tributário, Regina Helena Costa registra que "as imunidades genéricas passaram a ser previstas de maneira bem mais aproximada à do texto vigente [...]", afirmando ainda que a citada Emenda "estendeu a imunidade recíproca às autarquias no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes [...]". COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 29-30.

[51] COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 31.

> à vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação. No Brasil tal tendência, como visto, se fez sentir a partir da democrática Constituição de 1946, texto na qual as imunidades tributárias ganharam destaque e perfil normativo semelhantes aos que ora ostenta.

1.1.5 A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 01, de 1969

A Carta Política de 1967 promoveu a compilação, em capítulo próprio (artigos 18 a 28), o sistema tributário nacional que, antes, havia sido sistematizado na Emenda Constitucional nº 18/1965.

Na esteira da Constituição de 1946, esta Carta manteve a vedação de limitação de tráfego de pessoas e mercadorias por intermédio de tributos interestaduais ou intermunicipais, com exceção da cobrança de pedágios. Manteve o instituto da imunidade tributária recíproca de impostos, com exceção dos chamados "serviços públicos concedidos", além de também manter a imunidade de impostos sobre os templos de qualquer culto, sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das instituições de educação[52] e das entidades de assistência social[53], promovendo ampliação da abrangência da imunidade tributária de impostos

---

[52] O STF julgou inúmeros casos de imunidade tributária de instituições de educação sob a égide da Carta de 1967 (e 1969), podendo ser citados: **RE 64.039/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.09.1969, publicado em 03.12.1969; **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.03.1971, DJ 07.05.1971; **RE 73.071/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, j. 29.05.1972, DJ 12.11.1973; **RE 92.983/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 07.10.1980, DJ 14.11.1980, dentre outros.

[53] Sob o texto da Constituição de 1967 (e 1969) o Supremo Tribunal Federal julgou inúmeros casos envolvendo imunidade tributária de entidades de assistência social: **RE 74.792/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 15.05.1973, DJ 10.08.1973; **RE 73.071/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Thompson Flores, j. 12.11.1973, DJ 01.01.1974; **RE 81.740/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 05.11.1975, DJ 12.12.1975; **RE 89.012/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.04.1978, DJ 09.06.1978; **RE 88.171/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 01.09.1978, DJ 22.09.1978; **RE 88.512/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 03.04.1979, DJ 18.05.1979; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 88.515 EDv/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 28.02.1980, DJ 17.03.1980; **RE 92.423/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 29.04.1980, DJ 16.05.1980; **AI 89.687 AgR/MG**, 1ª Turma, Re. Min. Oscar Corrêa, j. 05.11.1982, DJ 10.12.1982; **RE 97.603/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 12.11.1982, DJ 10.12.1982; **RE 97.708/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 18.05.1984, DJ 22.06.1984; **RE 108.796/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 30.06.1986, DJ 12.09.1986; **AI 120.744 AgR/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Rezek, j. 17.11.1987, DJ 18.12.1987; **RE 108.120/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 08.03.1988, DJ 08.04.1988; **RE 116.631/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 30.08.1988, DJ 23.09.1988, dentre outros.

em relação ao papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, de forma a contemplar nesta imunidade o próprio jornal, periódico ou livro.[54]

A Carta de 1967 inovou, para também assegurar imunidade tributária ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza os valores recebidos a título de ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos (art. 22, inciso IV), instituindo[55] também a imunidade quanto ao imposto territorial rural incidente sobre a pequena propriedade rural que não excedesse a vinte e cinco hectares, quando as cultivasse, sozinho ou com sua família, o proprietário que não possuísse outro imóvel (art. 22, § 1º).

Na linha do que estabeleceu o art. 24, inciso I, a Constituição de 1967 introduziu a imunidade tributária sobre o imposto na transmissão de bens imóveis que incidissem sobre direitos reais de garantia, veiculando, com restrição específica, também imunidade tributária do chamado imposto de transmissão de bens que viessem a ser incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, inclusive na hipótese de fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas (art. 24, § 3º), além de também instituir, no art. 24, § 5º, a imunidade tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre os produtos industrializados que fossem destinados à exportação.

Em seu artigo 157, § 6º, a Constituição Federal de 1967 assegurou a imunidade tributária de impostos federais, estaduais e municipais incidentes na transferência da propriedade para fins de reforma agrária.

Jackson Urquiza da Costa e Silva[56] registra que "a Constituição de 1967,

---

[54] As citadas hipóteses de imunidade tributária encontravam-se elencadas nos seguintes dispositivos da Constituição de 1967: art. 20, inciso II, art. 20, inciso II, alínea "a" c/c o § 1º, art. 20, inciso III, alínea "c" e o art. 20, inciso III, alínea "d".

[55] Durante a maior parte da vigência da Constituição de 1946, esta imunidade tributária referia-se a imposto estadual (art. 19, § 1º da CF/1946), "Inicialmente da competência dos Estados, e posteriormente dos Municípios, o imposto sobre a propriedade territorial foi outorgado à União através da Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964". (Price Waterhouse. **A Constituição do Brasil de 1988**. São Paulo: Price Waterhouse, 1989, p. 652).

[56] COSTA E SILVA, Jackson Urquiza. **Imunidade tributária: perspectivas da imunidade religiosa**. Dissertação do Programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP – Orientador Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém, 2012, p. 28.

a despeito de ser a primeira Carta a conter um sistema tributário sistematizado, pouco inovou nas imunidades já previstas na Carta de 1946 e na EC 18, de 1965".

Relativamente à Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, urge primeiramente trazer à baila a seguinte provocação, sem querer-se, aqui, solucionar a controvérsia, que não constitui o objeto deste estudo e não possui grande relevância jurídica para o deslinde da pesquisa: foi ela simplesmente uma Emenda Constitucional que reformou o texto da Constituição de 1967, ou, ao inverso, tratou-se tipicamente de uma nova Constituição?

Os entendimentos se dividem, havendo os que entendem ter se tratado de uma simples Emenda[57], como também aqueles que defendem que o texto da EC 01/1969 inaugurou, na verdade, uma nova Constituição.[58]

A Emenda Constitucional nº 1/1969 praticamente repetiu as disposições já existentes na Constituição de 1967, mantendo hígida a proposta central no sentido de compilar em um capítulo próprio todo o sistema tributário nacional, apenas alterando a numeração[59] de artigos do texto de 1967, apresentando poucas

---

[57] É o que pensa Celso Ribeiro Bastos, que defende que "[...] o Texto guarda a feição de um acendrado autoritarismo, nada obstante os esforços para disfarçá-lo. Antes de oferecermos uma síntese das suas principais medidas, convém lembrar que este Texto Constitucional continuava a conviver com os atos institucionais, o que enfraquecia brutalmente a parte aproveitável do seu conteúdo. Estávamos longe, pois, de uma normalidade jurídico-constitucional. De um lado vigoravam atos institucionais - emanação direta do Poder Revolucionário - destinadas a viger precariamente, e de outro, disputavam seu espaço a própria Constituição de 1967, agora com a nova redação, fruto da Emenda n. 1, que encarnaria a pretensão da institucionalização democrática do poder que pretendia vigorar por longo tempo". BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p.139.

[58] Esse é o pensamento de José Afonso da Silva, para quem "Teórica e tecnicamente, não se tratou de emenda, mas de nova constituição. A emenda só serviu como mecanismo de outorga, uma vez que verdadeiramente se promulgou texto integralmente reformado, a começar pela denominação que se lhe deu: Constituição da República Federativa do Brasil, enquanto a de 1967 se chamava apenas Constituição do Brasil. (...). Se convocava a Constituinte para elaborar Constituição nova que substituiria a que estava em vigor, por certo não tem a natureza de emenda constitucional, pois tem precisamente sentido de manter a Constituição emendada. Se visava destruir esta, não pode ser tida como emenda, mas como ato político". SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. 1998, p. 89.

[59] A Emenda Constitucional 1/1969 apenas reproduziu em artigos específicos (art. 19, incisos II, III e alíneas "a", "b", "c" e "d" e § 1, art. 21, inciso IV e § 6º, art. 23, inciso I e §§ 3º e 7º e art. 165, § 5º) as imunidades tributárias que já haviam sido contempladas na Constituição de 1967.

inovações[60] no campo das imunidades tributárias.

1.1.6 A Constituição de 1988

Não obstante a imunidade tributária tenha garantido presença no texto constitucional desde a Carta de 1824, ora com maior, ora com menor amplitude nas Constituições que se sucederam no tempo, em nenhuma Constituição, aí incluída a de 1988, o legislador constituinte utilizou o termo "imunidade".

Para que se possa detectar a existência de uma imunidade tributária na Constituição é necessário que se identifique uma desoneração tributária que decorra de uma atividade ou situação fática que, regra geral, não necessite de qualquer lei para ser efetivamente usufruída. Como observa Fernando Facury Scaff[61], a lei até pode ser necessária para estabelecer critérios a serem atendidos para que determinada atividade ou situação goze do benefício (p. ex., CF, art. 150, VI, c), mas a imunidade *de per si* independe de lei concessiva, vez que ela é declarada pelo texto constitucional e não constituída a partir de determinações infraconstitucionais.[62]

Quando a Constituição Federal de 1988 objetiva explicitar uma situação envolvendo imunidade tributária, a mesma utiliza palavras/expressões como "é vedado [...] instituir impostos" (artigo 150, inciso VI), "o imposto [...] não incidirá" (artigos 153, § 3º, inciso III; artigo 155, § 2º, inciso X e § 3º, artigo 156, § 2º, inciso I), bem como a expressão "São isentas" (art. 195, § 7º).

---

[60] Prevista no art. 21, inciso VIII da Emenda Constitucional nº 1/1969, a única novidade trazida pela citada Emenda no campo das imunidades tributárias foi a que excluiu outros tipos de tributos, além do imposto específico, a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica.

[61] SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998, p. 487-550.

[62] Sobre a possibilidade de legislação infraconstitucional e até mesmo emenda constitucional regulamentar imunidades tributárias, em recente precedente o Supremo Tribunal Federal suscitou dúvidas a respeito. Proferindo voto como relator em recurso extraordinário com repercussão geral, o Ministro Luiz Fux registrou que "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

Muito embora indiscutivelmente presente no texto constitucional de 1988, é fato que em momento algum o legislador constituinte utilizou-se do termo "imunidade" na redação da Constituição, como aponta Regina Helena Costa.[63]

Note-se, a propósito, que a imprecisão semântica do constituinte originário não está a significar desprestígio com o instituto das imunidades tributárias, cuja origem remonta, sempre e necessariamente, ao texto constitucional.[64]

A Assembleia Nacional Constituinte, na condição de legítima representante do Povo, é constituída e integrada por parlamentares que possuem suas origens nos mais diversos segmentos da sociedade, situação que, muitas vezes, faz com que a linguagem de textos legais e do próprio texto constitucional reflita a diversidade de seus componentes. Como observam Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto, a Constituição Federal não é obra de juristas, "de tal sorte que as palavras nela utilizadas podem não atender ao rigor científico e, como consequência, sua interpretação não seria pela simples literalidade".[65] No mesmo sentido, Odim Brandão Ferreira[66], registra que a Constituição de 1988 não foi escrita por especialistas, como outrora ocorria.

Um exemplo típico desta impropriedade e falta de rigor científico com o

---

[63] "[...] em nenhuma passagem a Lei Maior contempla o termo ´imunidade´ utilizando-se da expressão ´é vedado (...) instituir impostos sobre´ quando elenca as imunidades genéricas (art. 150, VI), reiterando, insistentemente, a expressão ´o imposto (...) não incidirá´ em várias hipóteses de imunidades específicas e também fazendo referências, impropriamente, à isenção no que tange a impostos e contribuições. No que tange às taxas, a Lei Maior prefere referir-se à gratuidade do serviço". COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 42.

[64] É firme o entendimento do STF no sentido de que "A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção". (**ADI MC/DF 2.006/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 01.07.1999, DJ 01.12.2000).

[65] BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105

[66] Ressalta este autor que "[...] a Constituição de 1988 não foi escrita por especialistas, como outrora ocorria: o bacharel em direito não mais dominara ou monopolizara o cenário político, com sua linguagem técnica precisa. [...]. A Assembleia Nacional Constituinte foi composta por pessoas dos mais variados perfis, dotadas das mais diversas formações. Nesta nova fase do Brasil, muitas pessoas que colaboraram com o peso decisivo na redação do texto constitucional desconheciam as sutilezas da linguagem jurídica, sedimentada há milênios". FERREIRA, Odim B. A imunidade tributária de entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: v. 11, abr-jun. 1995, p. 142.

trato das palavras pelo legislador constituinte pode ser vista no § 7º do artigo 195 da Constituição de 1988. O referido dispositivo, ao garantir imunidade tributária sobre contribuições sociais à seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social, utiliza a expressão "são isentas" para instituir, na verdade, uma típica situação de imunidade tributária, conforme entendimento pacífico da doutrina,[67] da jurisprudência do STF[68] e, inclusive, da própria administração pública federal, em parecer[69] devidamente aprovado por Ministro de Estado[70].

Ampliando as hipóteses de imunidades tributárias contempladas nas Constituições anteriores, a Carta de 1988 tornou-se bem mais detalhista e específica, o que revelou a nítida preocupação do legislador constituinte no que se refere a precisa identificação das hipóteses e situações imunizantes contempladas em seu texto.

---

[67] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 147-148; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 154; MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 228; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 686; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 82; BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Comentário à Constituição do Brasil – Promulgada em 5 de outubro de 1988, *apud* SÁ, Rodrigo César Caldas de. **Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 47, ago. 1999, p. 113; MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 417; MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 1.817; MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 171-175; BALERA, Wagner. **Seguridade Social na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989, p. 71.

[68] Nesse sentido: **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **MI 679/DF**, Rel. Min. Celso de Mello, j. 10.12.2002, DJ 17.12.2002.; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

[69] **Parecer CJ/MPAS nº 2.416/2001**, lavrado em 06.03.2001, Rel. Indira Ernesto Silva Quaresma, aprovado pelo Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social. Em trecho deste Parecer, a relatora registra que "Embora o texto constitucional diga expressamente isentas, o Supremo Tribunal Federal entendeu que se trata de um favor constitucional da imunidade tributária".

[70] Uma vez aprovados por Ministros de Estado, esses parecerem adquirem caráter normativo e força vinculante, obrigando a Administração Pública à sua fiel observância, segundo o que expressamente dispõem o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93, o art. 69 da Portaria MPS nº 88/2004, o art. 19 da Portaria MPS nº 520/2004, o art. 90 da Portaria MPAS nº 4.414/1998, e a Resolução Normativa nº 196/2002 do CNAS. Idêntica orientação pode ser colhida da melhor doutrina nacional (*in* MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 183).

Até então restrita à espécie tributária "impostos"[71], a Constituição de 1988 outorgou imunidade tributária quanto às contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º) e as contribuições de intervenção no domínio econômico, dispondo que tais contribuições não incidiriam sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º).[72] Por seu turno, as imunidades genéricas do artigo 150, inciso VI e seus parágrafos tiveram inovação em relação ao texto da Emenda Constitucional nº 1/1969, uma vez, tanto pela redação do constituinte originário de 1988[73], como pelas mãos do constituinte derivado[74], foram incluídas novas espécies de imunidades tributárias antes não contempladas.

Outra novidade trazida pela Constituição de 1988 foi a imunidade do imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, inciso III), bem como a imunidade tributária em relação ao ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º)[75], mantendo, tal como fizera a Emenda 1/1969, a imunidade tributária da pequena propriedade rural (art. 153, § 4º, inciso II).[76]

Foi mantida a imunidade tributária do imposto de circulação de mercadorias e serviços sobre as operações que destinassem mercadorias e serviços

---

[71] "Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir as finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance [...]. Não obstante esteja expressa no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos". MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 196.

[72] Registre-se que esta hipótese de imunidade foi inserida na Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

[73] Ao incluir os partidos políticos e as entidades sindicais entre as entidades imunes, além de estender a imunidade tributária recíproca às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

[74] Por intermédio da Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013, as imunidades tributárias genéricas do artigo 150, inciso VI da CF/88 foram ainda mais ampliadas, para também contemplar os "fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser". (CF/88, art. 150, VI, alínea "e").

[75] Esta nova hipótese de imunidade tributária foi inserida na Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

[76] Prevista na redação original da Constituição de 1988, esta imunidade foi apenas renumerada no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

ao exterior (art. 155, inciso X, alínea “a”)[77], ficando também imune do imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços, segundo o art. 155, inciso X, alínea “b”, aquelas operações que viessem a destinar a outros Estados da Federação petróleo, aí incluídos lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos que dele derivassem e energia elétrica, tornando também imune à incidência de outros impostos, conforme o art. 155, § 3º[78], as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Alterando competências tributárias, a Carta de 1988, em seu art. 156, inciso II, promoveu a transferência da imunidade do imposto sobre a “transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis” para os municípios.

Na linha da Carta de 1967, a imunidade tributária do imposto “sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica” (art. 156, § 2º, inciso I), mantendo, também, a imunidade quanto a impostos federais, estaduais e municipais na transferência da propriedade para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º).

Além dos casos de imunidade tributária implícita[79] e de imunidade tributária sobre o mínimo existencial[80], cabe destacar, ainda, as seguintes hipóteses

---

[77] O dispositivo teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

[78] O dispositivo teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

[79] Segundo Regina Helena Costa, as imunidades tributárias implícitas “são aquelas que, mesmo diante da ausência de norma expressa que as abrigue, são extraíveis de princípios contemplados no ordenamento jurídico”. COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 132.

[80] Para Ricardo Lobo Torres, “As condições da liberdade, que não se confundem com a justiça social, vão fundamentar a imunidade tributária do mínimo existencial, a abranger a não incidência de tributos sobre a renda mínima, os bens de consumo popular, as prestações estatais de educação, saúde, justiça, etc... que aparece explicitamente em diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988”. TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317.

de imunidade tributária veiculadas na Carta de 1988: I) das taxas para o exercício do direito de petição (em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder) e obtenção de certidões (defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal) (art. 5º, XXXIV, “a” e “b”); II). das taxas para proposição de ação popular (art. 5º, LXXIII); iii. taxas na assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos (art. 5º, LXXIV); iv. das taxas, aos reconhecidamente pobres, de registro de nascimento e óbito (art. 5º, LXXVI, “a” e “b”); v. das taxas nas ações de habeas corpus e habeas data (art. 5º, LXXVII); xxiv. das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º); xxv. das taxas à celebração do casamento civil (art. 226, § 1º); xxvi. das taxas de transportes coletivos urbanos, aos maiores de sessenta e cinco anos (art. 230, § 2º); xxvii. da contribuição social, se após completar a exigências à aposentadoria, continuar o servidor público em atividade (art. 40, § 19), além de outras contempladas em todo o texto constitucional vigente.

1.2 Teorias justificadoras das imunidades tributárias

Desde o longínquo ano de 1934 até o período contemporâneo, o instituto jurídico das imunidades tributárias procuraram ser explicadas, fundamentalmente, por duas teorias jurídicas distintas, quais sejam: a) o **jusnaturalismo**, que compreende as imunidades tributárias como típica limitação do poder estatal de tributar que tem sua gênese nos Direitos Humanos, por intermédio de cláusulas expressamente constantes de Declarações de Direitos, o que, assim, lhes asseguraria típico rótulo de eternidade, não sendo possível restringi-las ou suprimi-las nem mesmo por intermédio de Emenda Constitucional; b) o **positivismo**, que compreende as imunidades tributárias como mera autolimitação do poder tributário, de caráter precário, suscetíveis, assim, de serem restringidas ou abolidas por vontade do legislador constituinte derivado.

De todo relevante consignar que, antes mesmo de se proceder à análise do tema sob o prisma de cada uma das Constituições Brasileiras, se procurará estudar os traços característicos de cada uma das teorias justificadoras das imunidades tributárias, no objetivo de identificar qual destas teorias norteou o

processo hermenêutico constitucional e prevaleceu ao longo das décadas da histórica constitucional no Brasil.

1.2.1 O Jusnaturalismo

Para Nicola Abbagnano[81], o Jusnaturalismo:

> É a Teoria do direito natural configurada nos sécs. XVII e XVIII a partir de Hugo Gróscio (1583-1645), também representada por Hobbes (1588-1679) e por Pufendorf (1632-94). Essa doutrina, cujos defensores formam um grande contingente de autores dedicados às ciências políticas, serviu de fundamento à reivindicação das duas conquistas fundamentais do mundo moderno no campo político: o político da tolerância religiosa e o da limitação dos poderes do Estado. Desses princípios nasceu de fato o Estado liberal moderno (v. LIBERALISMO). O J. distingue-se da teoria tradicional do direito natural por não considerar que o direito natural representa a participação humana numa ordem universal perfeita, que seria Deus (como os antigos julgava, p. ex., os estoicos) ou viria de Deus (como julgavam os escritores medievais), mas que ele é a regulamentação necessária das relações humanas, a que se chega através da razão, sendo, pois, independente da vontade de Deus. Assim, o J. Representa, no campo moral e político, reivindicação da autonomia da razão que o cartesianismo afirmava no campo filosófico e cientifico (v. DIREITO).

No propósito de submeter o Estado ao Direito, os movimentos revolucionários de inspiração liberal, na América do Norte e na França do Século XVIII, tiveram como primeiro passo a edição de Declarações de Direitos. Lá, em 12 de junho de 1776, portanto antes da independência, a Virgínia adotou uma Declaração de Direitos. A própria Declaração de Independência, de 4 de julho do mesmo ano, se abre por uma Declaração de Direitos. Na França, já a 26 de agosto de 1776, é editada a famosa Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que iria tornar-se o modelo por excelência de tais Declarações.

Com o preâmbulo do parágrafo anterior, Manoel Gonçalves Ferreira

[81] ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes. 2000, p. 593.

Filho[82] procura sintetizar da seguinte maneira a teoria jusnaturalista:

> A existência desse Direito, e, portanto, destes direitos, constitui a limitação natural do Estado. Este não pode contra esses direitos. Ele só pode na medida em que tais direitos são restringidos para que todos os homens concomitantemente gozem de igual liberdade. A primeira limitação ao poder do Estado assim é a fronteira que traça para a sua atuação a existência da liberdade, das liberdades humanas.
>
> [...].
>
> Tais limites se impõem ao próprio constituinte. Com efeito, cumpre não esquecer que o referido artigo 2º da Declaração de 1979, antes de enumerar direitos, aponta que "a finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais imprescindíveis ao homem". E isto reproduz bem de perto o que já constava na Declaração redigida por Jefferson: "Os governos são estabelecidos pelos homens para garantir os direitos naturais".
>
> [...].
>
> Esse poder constituinte, expressão por excelência da liberdade de todos os homens, não é detido pelas instituições existentes, pelo Direito positivo. Não é ilimitado, porém. Por sua própria natureza, a destinação tem sua atuação circunscrita pelos direitos fundamentais. Assim, na dinâmica prevista, é limitado pelas Declarações de Direitos.
>
> Como bem analisa Duguit, sendo difícil senão impossível assegurar uma sanção repressiva contra o Estado, por meio da Constituição se erige uma sanção preventiva. Tomam-se "medidas de natureza a reduzir ao mínimo o perigo de uma violação ao direito por parte do Estado". Consequentemente, dá-se uma sanção preventiva ao direito que se impôs ao Estado e limita a sua ação.

Como observa Ricardo Lobo Torres[83], pela teoria jusnaturalista, as imunidades tributárias, segundo a concepção liberal do constitucionalismo

---

[82] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de Direito e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15-19.

[83] TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 29.

americano, emanam da própria liberdade. Nos Estados Unidos, as imunidades tributárias foram e continuam sendo garantidas por julgamentos proferidos pela *Supreme Court of the United States*, uma vez que a Constituição norte-americana não as previu de forma explícita.

A doutrina destaca dois julgamentos históricos ocorridos nos Estados Unidos da América que, de forma clara, explicitaram a natureza das imunidades tributárias, julgamentos estes proferidos pelos juízes John Marshall e B. Washington.

Quanto ao julgamento proferido pelo juiz John Marshall, em retrospecto histórico, sabe-se que, no primeiro quarto do século XIX, precisamente em 1819, suscitou-se o princípio no célere caso *McCulloch versus Maryland*[84], quando a Suprema Corte Norte-Americana, por decisão unânime, adotou por premissa a isonomia entre os entes federativos soberanos, impedindo que um, pela via do tributo, impedisse o exercício das competências constitucionais do outro.

Em breve relato, conta-se que, na ocasião, o Sr. *McCulloch* – caixa do *First Bank of the United States*[85], na filial de Baltimore – insurgiu-se contra o Estado de Maryland, que pretendia cobrar de todos os bancos não oriundos desse Estado um tributo anual de US$ 15.000,00, com multa de US$ 500,00 para cada violação de lei. Naquela época, o inadimplemento acabou por gerar uma ação judicial motivada pelo Estado de Maryland que, alegando soberania, demonstrou sua força diante do não pagamento do tributo por uma empresa localizada dentro de seu território.

---

[84] O caso é narrado, suscintamente, por: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 235-241; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 788-789; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 136; e, ainda, por ALMEIDA, Maria Cândida Monteiro de. **A imunidade recíproca e sua extensão às empresas públicas:** um exemplo eloquente de mutação constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 170, nov. 2009, p. 31-42. Para uma análise mais minuciosa do citado julgamento, ver: IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 31-34; e, ainda, PADOVER, Saul K. **A Constituição Viva dos Estados Unidos**, 2. ed. São Paulo: Ibrasa – Instituição Brasileira de Difusão Cultural, 1987, p. 98-110.

[85] IBAÑEZ, André Pedreira (mencionado na nota de rodapé anterior) relata que o *First Bank of the United States*, criado em 25 de fevereiro de 1791, era uma instituição financeira que tinha como principal função a regulação do comércio e da moeda norte-americanos.

Nesse ínterim, *McCulloch* foi condenado por uma Corte daquele Estado e multado em US$ 2.500,00. Insatisfeito com a condenação, recorreu para a *Maryland Court of Appeals*, que manteve a decisão originária.[86]

Em 1819, o caso chegou à Suprema Corte Americana. O legendário juiz *John Marshall*[87] – que presidiu a Corte como *Chief-justice* durante 30 anos –, fazendo menção ao possível poder de destruição decorrente da imposição tributária ("the power to tax involves the power to destroy"[88]), entendeu, em clássica decisão, pela primeira vez, que o Governo Federal não poderia se sujeitar à competência impositiva dos fiscos estaduais, ficando os serviços e os instrumentos de um governo à mercê de outro.[89]

Outro julgamento histórico ocorrido nos Estados Unidos da América que, explicita a natureza das imunidades tributárias foi o proferido pelo Juiz B. Washington, que caracterizou, no ano de 1825, as imunidades e privilégios como um direito de, entre outros, "adquirir e possuir propriedade de qualquer espécie, e de

---

[86] IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 31-32.

[87] Gilberto de Ulhôa Canto, referindo-se ao Juiz *Marshall*, valeu-se de uma forma bastante elogiosa, que merece aqui transcrição: "Todos estão lembrados daquela grande figura de Juiz que, durante mais de 20 anos, prestou à nação americana o maior serviço que, ao tempo, se poderia pedir a alguém. Refiro-me a Marshall que, presidindo a Suprema Corte, no dizer de muitos, governou mais do que vários Presidentes da República que se sucederam durante o tempo em que ele conduziu os destinos do órgão de cúpula da judicatura americana". CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Algumas considerações sobre as imunidades tributárias dos entes públicos**, p. 35-36, *apud* SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 43-44.

[88] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p., 235. A tradução da expressão para o português significa "O poder de tributar envolve o poder de destruir". Para o juiz *Marshall*, essa aptidão, de destruir, não deveria ser regulada apenas pela confiança, mas pela supremacia da Constituição.

[89] Ver BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 235. Em trecho do voto prolatado por *John Marshall* (Processo McCulloch *v.* Maryland. 17 U.S. 316, p. 435-436 – Ano 1819), o *Chief-justice* demonstra a diferença existente e que sempre deve perdurar, entre a ação do todo numa parte e a ação da parte em um todo, ou seja, entre as leis do Governo declaradas para serem supremas, e, diferentemente, aquelas de um Governo que não são supremas. Nesse sentido, ver: IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 33.

procurar a obter a felicidade e a segurança[90].

Feito o breve relato, afigura-se necessário ter em mente que os precedentes norte-americanos, apesar de seu inequívoco valor histórico-jurídico que serviram como fonte de inspiração para aperfeiçoar o que veio a ser a imunidade tributária no Brasil (em especial a imunidade tributária recíproca), devem ser estudados com a cautela necessária, ante as particularidades e diferenças que fundamentam os dois modelos de federação: a norte americana e a brasileira.[91]

Não obstante as diferenças e particularidades dos sistemas jurídico e federativo americano e brasileiro, afigura-se de todo oportuno ressaltar que, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, até hoje os céleres julgamentos proferidos pela Suprema Corte Norte-Americana vêm sendo citados em acórdãos cuja temática envolva imunidade tributária.[92]

Foi, assim, através de Rui Barbosa, já na primeira Constituição Republicana de 1981, que a teoria jusnaturalista ingressou no Brasil. Citando Rui Barbosa, Ricardo Lobo Torres[93] oferece o exato entendimento sobre as imunidades na perspectiva liberal:

---

[90] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 43-44.

[91] Sobre a advertência, ver: COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath, p. 177; IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 44; e, por fim, com detalhes, analisando-se a experiência norte-americana e argentina, BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 241-246.

[92] Utilizando como fundamento jurídico as decisões proferidas pela Suprema Corte Americana acima noticiadas, e norteando-se em balizada doutrina sobre o assunto ("That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create". MARSHALL. McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316, 431 (1819). Cf. COTTON, Jr., Joseph P. (ed.). **The constitucional decisions of John Marshall**. New York: Da Capo Press. v. I, pp. 338-339), podem ser citadas, dentre outras, recentes decisões do Supremo Tribunal Federal: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002; **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cézar Peluso, Rel. p/ Acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013; **RE 754.554 AgR/GO**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, DJe 27.11.2013;

[93] TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 29.

> O poder de taxar ou não existe, ou, onde existir, existe na plenitude soberana, tendo em vista que "o poder não tem expressão mais alta, mais consagrada, mais independente"; segue-se daí que "quando numa cláusula tributária, depois de se autorizar a tributação de certa e determinada matéria, se faz, a respeito de outra, a declaração de livre, evidentemente o intento do legislador é estabelecer nessa espécie de relações a imunidade absoluta do imposto; liberdade, em tais casos, significa *intributabilidade*" [...].

Desta forma, a teoria jusnaturalista garante e sustenta a existência das imunidades tributárias como medida assecuratória da liberdade, em suas múltiplas facetas: liberdade de ir e vir, de educar-se e de educar a prole, de credo e de culto, etc.[94]

1.2.2 O Positivismo

O positivismo jurídico é aquela doutrina, diametralmente oposta ao jusnaturalismo, segundo a qual não existe outro direito senão o positivo. A origem desta concepção é ligada à formação do Estado Moderno, que surge com a dissolução da sociedade medieval.[95]

Em oposição e resposta ao jusnaturalismo, surge o positivismo tributário no mundo jurídico, que tem sua gênese nos Estados Unidos da América a partir da promulgação da Décima Quarta Emenda à Constituição norte-americana, no ano de 1868.

A referida Emenda rompeu a ligação essencial até então existente entre as imunidades e os direitos humanos. Desta forma, imunidades e privilégios passaram a ser garantidos não mais pela liberdade, mas sim pela atividade do

---

[94] PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes, p. 20.

[95] Positivismo Jurídico "é aquela doutrina segundo a qual não existe outro direito senão o positivo. [...] A origem desta concepção é ligada à formação do Estado Moderno, que surge com a dissolução da sociedade medieval". BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**. Lições de Filosofia do Direito. Tradução: Marcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995, p. 26.

legislador e pela autoridade judicial.[96]

Ricardo Lobo Torres[97] observa que começaram a ganhar forma entendimentos como os do conservador Thomas Cooley, para quem "o poder de tributar é um incidente de soberania, possuído pelo governo sem que tenha sido conferido expressamente pelo povo, mas que se sujeita às limitações constitucionais do legislativo".[98] Para Cooley, no poder de tributar, está implícito também o de regular. Quem tem o poder de tributar uma atividade, pode, por meio da tributação, restringir, fomentar, enfim, dirigir esta atividade.

Tão relevante é o poder regulatório inerente aos tributos que o juiz Thomas Cooley chegou mesmo a uma classificação jurídica dos impostos, segundo a função regulatória de cada um.[99] Em terras brasileiras, Aliomar Baleeiro[100] registra

---

[96] PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes, p. 20.

[97] TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 31.

[98] Sobre a relação entre poder de tributar e segurança jurídica, Thomas Cooley assim se pronuncia: "Taxation is the equivalent for the protection which the government affords to the persons and property of its citizens; and as al are alike protected, so all alike should bear the burden, in proporcion to the interests secured. Taxes by the poll are justly regarded as odious, and are seldom resorted to for the collection of revenue; and when taxes are levied upon property there must be an apportionment with reference to a uniform standard, or they degenerate into mere arbitrary exactions. Is this particular the State constitutions have been very specific, though in providing for equality and uniformity they have done little more than to state in concise language a principle of constitutional law which, wether declared or not, would inhere in the power to tax". A "uniformidade" a que se refere Cooley não é menos nem mais do que a "legalidade" e a garantia de segurança jurídica da tributação. "It is of the very essence of taxation that it be levied with equality and uniformity, and to this end, that there should be some system of apportionment". (COOLEY, Thomas M. **A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the United States of the American Union**. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998, p. 613). Também discorrendo sobre o assunto, ver: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 303.

[99] COOLEY, Thomas M. **A treatise on de Law of Taxation**. 5. ed. Chicago, 1924. Além da própria obra do autor, maiores detalhes do pensamento de Cooley podem ser obtidos em um parecer de autoria de Rui Barbosa Nogueira, lavrado em São Paulo no dia 28 de abril de 1959, com a seguinte ementa: IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES – IMPÔSTO DE CONSUMO. O impôsto de consumo não pode ser objeto de incidência do impôsto de vendas e consignações; figurando em parcela separada, constitui o impôsto de consumo uma categoria jurídica estranha ao fato gerador do impôsto de vendas e consignações".

[100] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1996, p. 592, que assim se manifesta: "Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde

o alinhamento da doutrina brasileira às ideias de Cooley. .

Ao contrário da afirmação clássica do juiz *John Marshall* ("the power to tax involves the power to destroy"), a Suprema Corte dos Estados Unidos da América alterou seu entendimento.

No ano de 1928, no conhecido caso "Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel Knox" (277 U.S. 218), o juiz Oliver Wendell Holmes Jr, contrariando a opinião anterior do juiz *John Marshall*, afirmou que "The power to tax is not the power to destroy while this Court sits".[101] Nota-se, a propósito, que o referido *leading case* julgado na Suprema Corte Americana foi, inclusive, objeto de expressa menção e serviu como parâmetro de decisão para um recente julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal[102] em matéria tributária.

Corroborando o positivismo jurídico-tributário, mas repelindo o pensamento do juiz Oliver Wendell Holmes Jr, a Suprema Corte Americana, por intermédio de decisão proferida pelo juiz Felix Frankfurter, firmara o entendimento no sentido de que "o poder de taxar é o poder de assegurar a sobrevivência do contribuinte".[103] Registros históricos apontam a adoção, no Brasil, do pensamento positivista do juiz Frankfurter em matéria relativa à imunidade tributária através de

---

ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à Boa fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado. A doutrina brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por Cooley".

[101] Em vernáculo, "o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema".

[102] **RE 754.554 AgR/GO**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, DJe 27.11.2013. Em trecho do seu voto, o Ministro Celso de Mello consignou: "Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembradas da existência, em nosso sistema jurídico, de um "estatuto constitucional do contribuinte", consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado, culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. ("The power to tax is not the power to destroy while this Court sits"), em "dictum" segundo o qual, em livre tradução, "o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema", proferidas, ainda que como "dissenting opinion", no julgamento, em 1928, do caso "Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox" (277 U.S. 218)". (grifos no acórdão original do STF não reproduzidos).

[103] TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 31.

escritos do ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Bilac Pinto[104], bem como em antigo parecer específico do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio.[105]

No continente europeu, tendo em vista a ausência das imunidades e privilégios nos textos constitucionais vigentes no início do século XX, os juristas europeus tratavam e disciplinavam as imunidades tributárias como isenções.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres[106] faz expressa menção a dois grandes juristas positivistas daquela época, quais sejam, Jellinek e Hans Kelsen, que, respectivamente, afirmavam: a) trata-se de típica autolimitação ou auto obrigação, uma vez que "o Estado se obriga a si próprio no ato de criação do direito"; e b) o Estado é um grande sistema de normas e, desta forma, "os assim chamados direitos de liberdade não existem fora da ordem jurídica estatal". No Brasil, a linha de pensamento positivista foi evidenciada e defendida por juristas como José Afonso da Silva.[107] No mesmo sentido, em crítica aberta ao liberalismo, Marcos Rogério

---

[104] Olavo Bilac Pinto foi ministro do Supremo Tribunal Federal no período compreendido entre 03.06.1970 a 08.02.1978. Possuindo uma linha de pensamento em matéria de imunidades tributárias diametralmente oposta àquela que será defendida na presente tese, e escrevendo há quase meio século, Bilac Pinto teve a oportunidade de lembrar que a tese do *Chief Justice, John Marshall*, Presidente da Corte Suprema norte-americana, de acordo com a qual o poder tributário envolve o de destruir o contribuinte (the power to tax involves the power to destroy) foi substituída, no tempo, naquele mesmo Tribunal, pelo entendimento de acordo com o qual "o poder de taxar não é o poder de destruir, enquanto existir esta Corte Suprema" (Oliver Wendell Holmes). Com maior ênfase, relata Bilac Pinto, o Min. Felix Frankfurter esclareceu que o poder de taxar é o poder de manter e de assegurar a sobrevivência do contribuinte *(the power to tax is the power to keep alive).* Para mais informações, ver: WALD, Arnold. **Aspectos constitucionais do poder monetário**. Revista da AJURIS. Porto Alegre: AJURIS, nº 49, Julho/1990, p. 36.

[105] Ver o Parecer relativo ao **Processo nº 315.741-52**, do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, lavrado em 11.06.1955 pelo então Consultor Geral da República, Temístocles Brandão Cavalcânti, e aprovado pelo então Ministro interino Waldyr Niemeyer, relativo à isenção fiscal e imunidade tributária das autarquias. Adotando uma interpretação eminentemente restritiva às imunidades fiscais e traçando interessante comparativo com outros países, o parecer consignou: [...]. 9. Naquele País, é bem verdade, ao contrário do que ocorre entre nós, a imunidade recíproca entre a União, e os Estados não é imperativo Constitucional, o que levou Felix Frankfurter a denunciar a teoria tradicional como "*pernicious abstration*" e repelir a contradita de Holmes à frase de Marshal com nova aplicação "*The power to taxi s not the power to destroy while this court sits*" (Panhandle Oil Co., v. Mississipi).

[106] TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 32.

[107] Citado por Guilherme Peña de Morais, José Afonso da Silva apregoa que "Onde não existir Constituição não haverá direitos fundamentais. Existirão outras coisas, seguramente mais importantes, direitos humanos, dignidade da pessoa humana; existirão coisas parecidas, igualmente importantes, como as liberdades públicas dos franceses, os direitos subjetivos públicos dos alemães; haverá, enfim, coisas distintas como foros ou privilégios". *In* MORAES, Guilherme Peña de. **Direitos Fundamentais**: conflitos e soluções. Niterói, RJ: Frater et Labor, 2000, p. 18.

Palmeira[108] sintetiza a linha de pensamento positivista defendida por juristas brasileiros, ao afirmar que:

> O rigor positivista abarca a maioria dos doutrinadores nacionais que advogam a constituição ilimitada do poder tributário e sua ulterior restrição, no próprio texto constitucional, da competência tributária dos diversos entes políticos. Dentre os que defendem a tese podemos citar Amílcar de Araújo Falcão, Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes e José Souto Maior Borges.

Considerando o rol de juristas acima citados, merece especial destaque o posicionamento único de Paulo de Barros Carvalho[109] que, defendendo incisivamente o positivismo, rejeita inclusive o uso da investigação histórica na formulação de teorias jurídicas, uma vez que a mesma seria "incomportável no plano da Ciência do Direito". Para ele, o fenômeno jurídico só pode ser validamente interpretado no momento de sua formação.[110]

Questão complementar que se afigura essencialmente relevante, neste tópico, está relacionado a saber se existe uma *reserva absoluta de tributação em favor do Estado*. Os positivistas do início do século, na Europa[111], bem como os

---

[108] PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 87-88, *apud* PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes, p. 21.

[109] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 13. ed. 2000, p. 165-169.

[110] "Seja como for, no trajeto de tal concepção se levanta um obstáculo intransponível: a análise do fenômeno jurídico é, substancialmente, de natureza sincrônica. Vale aqui e para agora. O direito de ontem já não existe, e o de amanhã não sabemos qual será. Cabe-nos selecionar princípios e aglutinar normas, segundo o critério associativo do entrelaçamento vertical (subordinação hierárquica) e horizontal (coordenação), para montarmos o arcabouço do sistema jurídico em vigor, descrevendo-o metodologicamente. Nisso consiste o trabalho do cientista, enunciador frio e atento da realidade que observa: o direito positivo". *In* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 13. ed. 2000, p. 169.

[111] JELLINEK (**Allgeneine Staatslehre**. Bad Hommburg: Max Gehlen, 1966, p. 370) falava em autolimitação ou auto-obrigação (*Selbstverpflichtung*), pois o Estado se obriga a si próprio no ato de criação do direito ("*Der Staat verpflichetet sich im Akte der Rechtschöpfung*"). Por sua vez, A. D. GIANNINI (**I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: UTET, 1956, p. 193) *afirmava que "potestà finanziaria*", sendo um aspecto do poder de império do Estado, tem a mesma extensão deste e "é teoricamente ilimitada quanto ao conteúdo e pode se explicar incondicionalmente", pois os órgãos legislativos do Estado "não encontram nenhum vínculo jurídico".

contemporâneos à elaboração do Código Tributário Nacional, no Brasil[112], defendiam a existência de uma tal reserva de tributação, pois o Estado se limitava a si próprio no ato de se constituir e não encontrava barreiras em direitos preexistentes.

Atualmente, na Alemanha, com a superação dos positivismos e a mudança paradigmática das regras para os princípios, foi abandonada a noção de uma reserva incondicionada constitucional de poder tributário (*Steuervorbehalt*)[113], sobretudo porque a própria estatalidade passou a ser vista como mero pressuposto para a garantia dos direitos humanos, tendo a doutrina edificado sólida construção em torno da limitação do poder tributário pelos direitos da liberdade já preexistentes; no Brasil, com o "forte ranço"[114] de positivismo ainda presente, algumas vozes já começam a defender a limitação do poder impositivo pelos direitos fundamentais, tanto na doutrina[115], como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[116]

Por derradeiro, urge consignar que a teoria positivista não consagra a existência das imunidades tributárias, mas tão somente a delimitação da competência tributária por intermédio do legislador[117], com controle do Poder Judiciário. Objetivando incrementar setores econômicos específicos ou ampliar políticas públicas já existentes, a autoridade fiscal competente tem a prerrogativa de conceder isenções.

---

[112] ATALIBA, Geraldo. **Tributos Municipais e Concessionários de Energia Elétrica**. RDT 34: 162, 1985, que afirmava ser a competência "criada com as suas delimitações, no mesmo instante, pelo mesmo instrumento normativo, que é a Constituição".

[113] Sobre o assunto: KLEIN, Friedrich. **Eigentumsgarantie und Besteuerung**. Steuer und Wirtschaft 43 (1): 481, 1966; KIRCHHOF, Paul. **Besteuerung und Eigentum**. VVDSTRL 39: 218, 1981.

[114] Expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres. Sobre a superação do positivismo na Europa e sua extensão para o Brasil através da limitação do poder impositivo pelos direitos fundamentais, ver: TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito Processual Geral**, Rio de Janeiro, nº 58, 2004, p. 196-197.

[115] Ver, sobre o assunto: REALE, Miguel. Saudação ao Tributarista do Ano. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra Impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: IBDT – Ed. Resenha Tributária, 1990, p. 294. Reale afirmou afirmara, na ocasião, que "O Direito Tributário constitui, por certo, a disciplina de contrapartida econômica que o Estado exige dos membros da comunidade, mas representa muito mais a dimensão do indivíduo perante o Fisco, a salvaguarda dos valores individuais e dos direitos fundamentais do homem perante o poderio estatal".

[116] Nesse sentido, os seguintes acórdãos do STF: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.03.1994; **RE 174.476/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12.12.1997.

[117] Nesse sentido, ver: PORTELLA, Simone de Sá. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009, p. 32-34.

1.3 Elementos que corroboram a teoria jusnaturalista no campo das imunidades tributárias

No objetivo de obterem-se elementos que confirmassem a teoria jusnaturalista no campo das imunidades tributárias, a pesquisa procurou realizar detida análise comparativa em dois casos envolvendo julgamentos proferidos pelas Supremas Cortes Brasileira e Norte-Americana.

O primeiro deles, nos Estados Unidos da América, envolveu a Apelação Walz v. Tax Comm´n of the City of New York 397 U. S. 664 (1970), com julgamento conclusivo proferido pela Suprema Corte dos Estados Unidos no dia 04 de maio de 1970. No Tribunal, o relator do caso foi *Mr. Chief Justice Burger*.

O segundo caso, no Brasil, envolvendo a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, proposta em 08.12.1993 pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio, tendo no polo passivo o Presidente da República e o Congresso Nacional. Distribuída a citada ação direta, a mesma foi entregue à relatoria do então Ministro Sydney Sanches, com ele permanecendo até seu final julgamento[118], ocorrido no dia 15 de dezembro de 2003.[119]

---

[118] Nota do autor: principalmente nos dias atuais, não é mais tão comum a permanência de um único ministro figurando como relator no intervalo compreendido entre a distribuição da ação e seu final julgamento, tal como ocorreu na **ADI 939/DF**. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, tem sido muito comum a sucessiva troca de ministros na relatoria das mais variadas ações. As referidas substituições de ministros na relatoria são motivadas, fundamentalmente, pela demora acentuada no julgamento dos processos, fato que, muitas vezes, acaba impossibilitando que o relator originário para o qual foi distribuída a ação conclua seu julgamento, em razão, por exemplo, do advento de sua aposentadoria voluntária ou compulsória do ministro relator (art. 40 e ss. da CF/88). Outro fato que também tem retardado o deslinde e o julgamento final de processos no âmbito do STF, e que também acabam muitas vezes por resultar na substituição do ministro relator em razão de aposentadoria, morte e outros motivos, têm sido os pedidos de vista dos autos que se eternizam, e que não respeitam os prazos estabelecidos no Código de Processo Civil (art. 555, § 2º) e no próprio Regimento Interno do STF (art. 134).

[119] Nota do autor: considerando a data da propositura da citada ação, bem como a data de seu final julgamento pelo plenário do STF, pode-se afirmar com segurança que este foi um dos mais rápidos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Em recente reportagem jornalística, o Jornal o Globo atestou que o Supremo Tribunal Federal leva, em média, cinco anos para julgar ações que ferem a Constituição. Para maiores detalhes, ver: DUARTE, Alessandra. **Lentidão Suprema: STF leva, em média, cinco anos para julgar ações que ferem a Constituição** – Tribunal levou 24 anos para, ao decidir sobre um processo, dizer que o assunto não era com ele. Jornal O Globo on line, 19.05.2014. Disponível em: < http://oglobo.globo.com/brasil/lentidao-suprema-stf-leva-em-media-cinco-anos-para-julgar-acoes-que-ferem-constituicao-12525704>, acesso em 02.10.2014, às 18.23h.

Procede-se, assim, à análise dos casos.[120]

1.3.1 O *leading case* Walz *v.* Tax Comission of New York 397 U. S. 664 (1970)[121]

A correta compreensão do precedente julgado pela Suprema Corte Americana[122] exige, necessariamente, a compreensão e percepção de como os Estados Unidos tratam a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos.

Nesse sentido, o primeiro eixo norteador a ser fixado é que, embora o nome dado ao instituto nos Estados Unidos seja a isenção, no Brasil o termo em questão é qualificado como imunidade tanto pela doutrina[123], como também pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[124]

Citando Ricardo Lobo Torres, o professor Eduardo de Rezende Bastos

---

[120] Como exposto no subitem anterior, tendo em vista que a escola americana produziu grande e notável influência na redação da primeira Constituição Federal Republicana de 1891, e tendo em consideração o fato de o *leading case* norte americano ter sido julgado há mais de vinte e três anos antes da ADI 939/DF, a presente pesquisa abordará primeiramente aquele precedente alienígena, sem que tal opção metodológico-organizativa produza qualquer efeito negativo no objetivo da análise comparativa.

[121] A íntegra deste julgamento proferido pela Suprema Corte norte-americana, em sua linguagem original, integra a presente tese como anexo. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U. S. Suprem Court Constitucional. **Walz v. Tax Commission of City of New York, 397 U. S. 664 (1970)**. Frederick WALZ, Appellant. TAX COMISSION OF the CITY OF NEW YORK, Appellee, nº 135, Argued Nov. 19, 1969, Decided May 4, 1970. Disponível em http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=397&invol=664. Acesso em 06.10.2014.

[122] Os trechos dos votos proferidos no citado precedente norte americano foi traduzido para o português, mediante livre tradução do autor.

[123] "Em outros países a garantia aparece sob o apelido de isenção, posto que, como vimos, não desenvolveram a teoria das imunidades. Mas a extensão, o fundamento e o significado devem ser o mesmo que prevalece entre nós [...]". TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 266. Também sobre o assunto, recomenda-se ver: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 243-244.

[124] Nesse sentido: **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

Pereira[125] observa que no caso dos Estados Unidos, as dificuldades na "proteção estatal às escolas esbarra sempre no problema de sua confusão com os privilégios em favor dos cultos".[126] Pondera, todavia, que não obstante as dificuldades, o elemento diferencial que garante às instituições americanas de educação a imunidade (lá isenção) é sua ausência de finalidade lucrativa[127], requisito este que, ao lado de outros infraconstitucionalmente estabelecidos[128], também é marca característica da imunidade tributária brasileira.

Nos Estados Unidos, a figura mais utilizada pela legislação para proteger as entidades de educação e de caridade é a da isenção do imposto de renda para as organizações não lucrativas (*nonprofit organizations*), complementada pelas subvenções e pelas deduções do imposto de renda em favor dos doadores. Igualmente relevante a intributabilidade destas instituições pelos impostos sobre a propriedade, garantidas pelas Constituições dos Estados Unidos ou pela legislação ordinária.[129]

A segunda baliza fundamental a ser estabelecida diz respeito à

---

[125] PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes, p. 47.

[126] TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 223.

[127] O requisito da ausência de finalidade lucrativa, enquanto pressuposto e exigência previstos na Constituição Federal de 1988 (art. 150, inciso VI, alínea "c"), bem como no Código Tributário Nacional (art. 14, inciso I) para o gozo da imunidade tributária das instituições de educação (e assistência social), será objeto de exauriente análise e estudo no decorrer desta tese.

[128] A imunidade das instituições de educação e assistência social, no Brasil, decorre de dispositivo constitucional não auto-aplicável (*not self executing*), reclamando, para sua plena eficácia e aplicabilidade, complementação legislativa. Discorrendo sobre a imunidade destas instituições, a doutrina observa que "A regra imunitória é, todavia, *not self enforcing* ou *not self executing*, como dizem os saxões, ou ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos de lei". COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300. Em sentido semelhante, mas numa análise constitucional genérica, Ruy Barbosa Nogueira entende que as normas *self-executing*, "não se revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislatura, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem". *apud* SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.74.

[129] TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 225.

competência tributária. Isso porque pertence ao governo americano, com absoluta exclusividade, o produto da arrecadação dos impostos sobre a renda[130], a exemplo parcial[131] do que ocorre com o Brasil[132]. Já em relação aos demais impostos, os mesmos pertencem aos respectivos estados-membros, em especial os impostos incidentes sobre o patrimônio.

Uma terceira premissa a ser analisada consiste em estabelecer no que realmente consiste uma Apelação à *Supreme Court of the United States*. Nesse sentido, urge esclarecer que nas demandas envolvendo leis estaduais e a Constituição dos estados membros, os julgamentos têm como mais alto grau de jurisdição a Suprema Corte do respectivo Estado membro.

Abre-se, no entanto, exceção a esta regra nas hipóteses de arguição[133] de violação a preceito da Constituição Federal. Assim, se a Suprema Corte do estado-membro reconhecer a existência ou plausibilidade de violação à Constituição

---

[130] A Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, primeira e única até hoje, em sua Emenda nº XVI, retificada no texto constitucional em 02.03.1913, dispõe: "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration". Em vernáculo: "O Congresso terá competência para lançar e arrecadar impostos sobre a renda, seja qual for a proveniência desta, sem distribuí-los entre os diversos Estados ou levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração".

[131] Parcial porque o art. 153, inciso III da Constituição Federal de 1988 dispõe competir à União **instituir** impostos sobre "renda e proventos de qualquer natureza". No entanto, ao contrário da Constituição Americana, a Constituição de 1988 estabelece regras de repartição de receitas tributárias entre Estados, Distrito Federal e Municípios, fato não verificado nos Estados Unidos da América. A título de complemento, a doutrina esclarece que "A lei federal do imposto de renda, como conhecemos hoje, tivera seu início com a ratificação da décima sexta emenda à constituição norte-americana, em 1913". BURKE, J. Martin; FRIEL, Michael. **Understanding Federal Income Taxation**, p. 1 *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004, p. 7.

[132] "A lei federal do imposto de renda, como conhecemos hoje, tivera seu início com a ratificação da décima sexta emenda à constituição norte-americana, em 1913". BURKE, J. Martin; FRIEL, Michael. **Understanding Federal Income Taxation**, p. 1 *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004, p. 7.

[133] A arguição aqui referida recebe, nos Estados Unidos, o nome de Apelação. Apesar da semelhança terminológica, a Apelação no Brasil é dirigida ao juiz que proferiu a sentença no 1º grau de jurisdição, devolvendo ao tribunal ou órgão colegiado judicial imediatamente superior o conhecimento integral da matéria impugnada (cf. art. 513 e ss. do Código de Processo Civil, Lei nº 4.737/1965, Lei nº 9.099/1995 e Lei nº 10.259/2001). Já Apelação nos Estados Unidos é dirigida, enquanto instrumento recursal máximo, à Suprema Corte Americana. Em verdade, a Apelação nos Estados Unidos em muito se assemelha à figura do Recurso Extraordinário no sistema jurídico brasileiro, espécie recursal prevista no art. 102, inciso III da Constituição Federal de 1988 e admitida em quatro situações taxativas previstas no texto constitucional.

dos Estados Unidos, a Corte Estadual deverá se pronunciar expressamente a respeito, remetendo o feito à Suprema Corte norte-americana. Nesta última instância, assim, é que resta efetivamente exercida a jurisdição constitucional, havendo que se registrar, ainda, que a Apelação se submete, também, ao juízo de admissibilidade.[134]

O *leading case* aqui mencionado consiste em uma Apelação que, no ano de 1970, foi interposta perante a Suprema Corte do Estado de Nova Iorque. Neste precedente, o proprietário de um imóvel no Conrado de Richmond, localizado naquele estado-membro, objetivava impedir o Fisco da cidade de Nova Iorque concedesse isenção de imposto para as propriedades de religiosos naquele Condado utilizadas com exclusividade para suas finalidades institucionais.

Como pondera Eduardo de Rezende Bastos Pereira[135], trata-se de caso histórico, uma vez que foi a partir deste julgamento que as leis estaduais e federais norte-americanas passaram a considerar as instituições sem fins lucrativos – aí consideradas as da área da educação – como imunes à tributação em seu patrimônio e suas rendas.

Sobre o assunto, a Constituição do Estado de Nova Iorque, em seu artigo 16, inciso I, assim dispunha:

> Isenções de tributação só podem ser asseguradas por lei geral. As isenções podem ser alteradas ou revogadas, exceto aquelas que incidam sobre o patrimônio utilizado exclusivamente com propósitos religiosos, educacionais ou de caridade, assim definidas em lei, pertencentes a qualquer corporação ou associação organizada ou conduzida para um ou mais destes propósitos, e que não busquem lucro.

---

[134] No Brasil, o juízo de admissibilidade de recursos endereçados ao Supremo Tribunal Federal nos processos que não envolvam competência originária da Suprema Corte é realizado pelo próprio tribunal ou órgão colegiado que proferiu a decisão. Nos Estados Unidos, tal juízo de admissibilidade é realizado pela própria *Supreme Court of the United States*.

[135] PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes, p. 47. O *leading case* analisado neste item, bem como a tradução do inglês para o português, teve como suporte de fundamentação quase que exclusivamente a obra do citado autor.

Admitida a Apelação pelo *Justice* Burger, relator do caso, o mesmo iniciou seu voto realizando uma breve síntese acerca do entendimento da *Supreme Court of the United States* ao conteúdo da Primeira Emenda à Constituição, reconhecendo que a redação contida nas duas Cláusulas sobre Religião[136] não era das mais precisas. Em seu voto, citando trechos de inúmeros julgamentos que já haviam sido proferidos, o Relator Burger resume a expressão da Corte no seguinte sentido: "nós não toleramos nem o estabelecimento governamental de uma religião, nem a interferência governamental com religião".

Imediatamente após a referida introdução, o *Justice* Burger discorreu sobre o significado da concessão de uma isenção tributária, na hipótese de o beneficiário estar, de alguma forma, ligado a uma confissão religiosa.[137]

Foi, assim, a partir da abordagem deste ponto – qual seja, saber se o estabelecimento de determinada isenção tributária caracteriza-se ou não como envolvimento excessivo do governo com a religião – que o *Justice* Burger, relator do

---

[136] As referidas cláusulas, contidas na Emenda nº 1 da Constituição dos Estados Unidos da América, dispõem que o Estado não pode estabelecer uma religião, nem deve embaraçar a prática de cultos religiosos. A citada Emenda nº 1 possui a seguinte redação original: "Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the government for a redress of grievances".

[137] Em seu voto, o *Justice* Burger ressaltou: "O propósito da lei que estabelece uma isenção quanto ao imposto incidente sobre o patrimônio não é nem o avanço, nem a inibição da religião. New York, da mesma forma que outros Estados, estabeleceu que certas instituições, que têm um relacionamento harmonioso com a comunidade como um todo, e que visam o "aprimoramento moral ou intelectual", não deveriam ser inibidas em sua ação com a tributação sobre seu patrimônio, ou com o risco de perdê-lo pelo não pagamento de tributos. Não assinalou uma igreja em particular, ou grupo religioso, ou igrejas em geral; ao contrário, preferiu garantir isenção a todas aquelas casas de trabalho religioso abrangidas num amplo espectro de atividades, onde o patrimônio pertence a instituições sem fins lucrativos, quase públicas, nas quais se incluem hospitais, livrarias, playgrounds, grupos científic os, profissionais, históricos e patrióticos. O Estado tem uma política afirmativa que considera que estes grupos estabelecem influências benéficas na vida da comunidade, e entendeu esta classificação útil, desejável e de interesse público. As qualificações para isenções tributárias não são nem perpétuas, nem imutáveis; alguns grupos isentos perdem estes status quando suas atividades as deixam fora da classificação; novas entidades se inserem na classificação e são qualificadas para as isenções. Os Governos nem sempre têm sido tolerantes com as atividades religiosas, e as hostilidades contra religião tomaram muitos tipos e formas – econômicas, políticas, e algumas vezes duramente opressivas. Garantias de isenção refletem historicamente a preocupação dos autores das constituições e alertam para os perigos latentes existentes na imposição de impostos sobre o patrimônio; isenções constituem uma medida razoável e equilibrada para evitar estes perigos [...]. Contudo, perceber que o propósito da lei de isenção tributária não é voltado para o estabelecimento, patrocínio, ou suporte à religião não encerra a controvérsia. Temos que ter certeza, também, que o resultado final – o efeito – não é um excessivo envolvimento do governo com religião [...]".

caso, passou a analisar se não seria eventualmente preferível o subsídio estatal direto, ao contrário do estabelecimento e fixação de imunidade tributária. Esta preocupação do Relator Burger manifesta-se em outro trecho do seu voto.[138]

Neste ponto, urge ressaltar que foi negado provimento por maioria à Apelação, tendo o voto divergente sido proferido pelo *Justice* Douglas. Antes do juiz Douglas, proferiram seus votos em apoio ao *Justice* Burger o *Justice* Brennan[139] e o

---

[138] "Garantir isenções para as igrejas assegura-lhes um benefício econômico indireto e faz surgir algum envolvimento, ainda que menor, do que tributá-las [...]. A garantia de isenção tributária não constitui patrocínio, a partir do momento em que se constata que o governo não transfere parte de sua receita para as igrejas, mas simplesmente deixa de demandar que a igreja suporte o Estado. Ninguém jamais sugeriu que isenção tributária tenha convertido livrarias, galerias de arte ou hospitais em braços do Estado, ou colocado seus empregados em sua folha de pagamentos. Não há nenhum nexo genuíno entre isenção tributária e estabelecimento de religião [...]. A isenção cria um mínimo e remoto envolvimento entre igreja e Estado, e muito menor do que adviria da tributação. Restringe a relação fiscal entre igreja e Estado, e tende a complementar e reafirmar a desejada separação, isolando-se uma do outro [...]. Todos os 50 estados-membros garantem isenção para as instituições deste tipo, muitos deles através de disposições constitucionais. Durante todo o tempo em que o imposto de renda federal teve impacto potencial sobre as igrejas – durante 75 anos – as organizações religiosas foram expressamente isentas do tributo. Este tratamento é um "ajuda" para as igrejas, nem mais, nem menos, em princípio, do que a isenção dos impostos sobre o patrimônio, garantido pelos estados-membros [...]. Parece que a partir de 1885, pelo menos, esta Corte, refletindo mais de um século de nossa história e de prática ininterrupta, aceitou, sem discussões, o princípio que estabelecer isenções tributárias em favor das igrejas não era uma violação das Cláusulas de Religião da Primeira Emenda. Assim como New York estabeleceu, nós agora confirmamos este entendimento. É como voto".

[139] "A existência de uma prática desde o surgimento da vida da Nação, como a isenção para as organizações religiosas, não é conclusiva de sua constitucionalidade. Mas esta prática é um fato de considerável importância na interpretação da linguagem constitucional abstrata [...]. A Cláusula de Estabelecimento, junto com outras disposições da Declaração de Direitos, foi ratificada pelo Estados em 1791. As isenções tributárias para as religiões não constavam das petições de adesão à Declaração de Direitos, nos debates no Congresso ou em outros debates que precederam a ratificação pelos Estados. A ausência de menção às isenções não parece ter resultado da impossibilidade de sua existência, pois elas eram largamente difundidas durante os anos coloniais. Ao contrário, o que me parece é que as isenções não estavam dentre os males que os Construtores e Ratificadores da Cláusula de Estabelecimento queriam evitar. Significativamente, com menos de uma década após a ratificação, pelo menos quatro estados-membros aprovaram garantias de isenção de tributação em favor de organizações religiosas. [...]. Thomas Jefferson foi Presidente quando a isenção tributária foi concedida pela primeira vez às igrejas de Washington, e James Madison tinha assento na Assembléia Geral da Virginia que votou isenções para as igrejas daquela Comunidade. Eu não encontrei nenhum registro de seus entendimentos pessoais nos respectivos atos. A ausência deste registro é, por si só, significativa. É improvável que aqueles dois homens, tão preocupados com a separação entre igreja e Estado, tivessem permanecido calados se eles pensassem que isenções estabelecem religião. E se eles não tivessem aprovado as isenções, ou tivessem manifestado sua oposição, é provável que seus entendimentos fossem conhecidos por nós hoje. Ambos, Jefferson e Madison, escreveram profusamente sobre usos que eles julgavam importantes, e seus entendimentos são bastantes conhecidos pelos autores contemporâneos [...]. As isenções continuaram ininterruptamente até a presente data. Elas estão em vigor nos 50 Estados. Nenhuma decisão judicial, federal ou estadual, jamais as negaram sob o argumento de que violam a Cláusula de Estabelecimento [...]".

Justice Harlan[140], agregando importantes argumentos ao voto que havia sido anteriormente proferido pelo juiz Relator, *Justice* Burger. Discorrendo sobre os propósitos seculares básicos da imunidade tributária (lá denominada isenção), o *Justice* Brennan arrematou:

> O Governo tem dois propósitos básicos seculares para garantir isenção tributária sobre o patrimônio das organizações religiosas. Primeiro, estas organizações, junto com uma gama de outras organizações privadas sem fins lucrativos, contribuem para o bem-estar da comunidade, numa variedade de modos não-religiosos, proporcionando benefícios que teriam que ser suportados pela tributação geral, ou que não seriam prestados, em detrimento da comunidade [...]. Segundo, os governos garantem isenções para as organizações religiosas porque elas contribuem para o pluralismo da sociedade americana com suas atividades religiosas. O Governo incluiu adequadamente as instituições

[140] "Conquanto eu subscreva inteiramente o resultado alcançado hoje e me encontre basicamente de acordo com o voto do THE CHIEF JUSTICE, eu achei apropriado, dada a relevância do assunto, sintetizar aqueles argumentos que, para mim, prevalecem neste caso e que me levam a concluir que a previsão da Constituição do Estado de New York, como implementada pela sua lei imobiliária, não ofende a Cláusula de Estabelecimento [...].O artigo da Constituição de New York que estabeleceu isenção tributária para as organizações religiosas definiu uma classe de entidades isentas que têm como denominador comum o propósito não-lucrativo de suas atividades voltadas para a melhoria cultural e intelectual, e a prestação de "bons serviços" sociais para a comunidade que, se por elas não fossem prestados, teriam que ser assumidos pelo governo. Foi incluída uma gama ampla de grupos diversificados, como as sociedades históricas e literárias, e mais genericamente associações "para a melhoria moral ou intelectual dos homens". A isenção estabelecida nestes termos é garantia de diversidade moral e intelectual, e aparentemente não omite qualquer organização que possa contribuir para que tais metas sejam alcançadas. Foi a fim de promover o envolvimento das instituições religiosas em atividades seculares que esta legislação foi concebida, e o fez consistentemente, com neutralidade, garantindo isenção a elas, da mesma forma que as garante às outras organizações engajadas nestes objetivos. Eu penso, além disso, que num contexto tão amplo como o que estamos analisando, as igrejas deverão ter isenção ao se envolverem diretamente nas atividades seculares mencionadas, já que poderiam existir para a simples conveniência e interesse de seus membros. Da mesma forma que a isenção alcança grupos que buscam melhoria cultural, moral ou espiritual, nas mais variadas formas de atividades seculares, incluindo, eu poderia supor, grupos cujos membros sejam antiteológicos, ateus ou agnósticos, eu não vejo quebra de neutralidade na extensão do benefício da isenção a grupos religiosos organizados [...]. Eu concordo com meu Irmão DOUGLAS que isenções não diferem de subsídios como uma questão econômica [...]. Subsídios, ao contrário de isenções, devem ser revistos periodicamente e nos trazem mais controvérsia política dos que as isenções. Além disso, subsídios ou ajuda direta, como regra geral, são assegurados com base em qualificações detalhadas e extensas e freqüentemente envolvem a administração estatal num grau elevado, deixando claro que não é este necessariamente o caso [...]. Como THE CHIEF JUSTICE eu sou do entendimento que a tarefa deste Tribunal é "assinalar distinções, inclusive aquelas sutis, no processo de interpretação da Constituição". A dificuldade das questões postas em julgamento não deve servir de base para proibir a ação legislativa acerca daquilo que é constitucionalmente permitido. Eu acho que este é o caso, e na esteira dos pronunciamentos que me precederam, junto-me à Corte para assegurar a validade do que foi estabelecido por New York".

religiosas juntamente com uma variedade de outros grupos sem fins lucrativos privados que têm isenção, porque cada grupo contribui para a diversidade de associação, de pontos de vista, e colaboram vigorosamente para uma sociedade pluralista... Para alcançar este fim, o Governo de New York estende as isenções não apenas a grupos religiosos e organizações assistenciais, mas também a associações científicas, literárias, de classes, livrarias, grupos patrióticos e históricos, e generalizadamente a "organizações voltadas exclusivamente para o desenvolvimento moral e intelectual de homens e mulheres". A amplitude abrangida nas isenções nega qualquer sugestão de que o Estado tivesse preferência especial pelos grupos religiosos [...]. Elas simplesmente facilitaram a existência de uma ampla variedade de organizações sem fins lucrativos, dentre elas os grupos religiosos, deixando-os livres para se constituírem, ampliarem ou desaparecerem, sem serem barradas pela tributação sobre o patrimônio [...]. Os defensores da inconstitucionalidade das isenções alegam que as mesmas equivalem a um subsídio governamental às igrejas. Subsídios a atividades religiosas podem, é claro, constituir envolvimento inadmissível do Estado com a religião. Isenções e subsídios gerais são, entretanto, quantitativamente diferentes. Ambos provêem assistência econômica, mas o fazem de maneiras fundamentalmente diferentes. O subsídio envolve a transferência de dinheiro público para o subsidiado e os recursos utilizados são dos contribuintes como um todo. Uma isenção, por outro lado, não envolve tal transferência. Ela assiste o subsidiado apenas passivamente, deixando que aquele empreendimento privado não seja contribuinte. Em outras palavras, "no caso do subsídio direto, o Estado despende, obrigatoriamente, recursos de crentes e não-crentes para as igrejas", enquanto "no caso da isenção, o Estado meramente se abstém de apropriar-se de renda gerada de forma independente pelas igrejas através de contribuições voluntárias" [...]. Finalmente, eu não entendo que as isenções "usem meios essencialmente religiosos para atingir os fins governamentais, onde os meios seculares seriam bastantes". Os meios que as igrejas usam em suas atividades de serviço ao público não são "essencialmente religiosos" em sua natureza. Eles são os meios utilizados por qualquer organização puramente secular – dinheiro, tempo e habilidades humanas e instalações físicas. É verdade que cada igreja contribui para o pluralismo de nossa sociedade através de suas atividades puramente religiosas, mas o Estado encoraja estas atividades não porque a religião seja indispensável, mas porque o valor-religião, juntamente

com uma variedade de empreendimentos privados sem fins lucrativos, contribui para a diversidade da Nação. Visto por este prisma, não há substituto não-religioso para a religião como um elemento em nosso mosaico social, assim como não há um substituto não-literário para os grupos literários.

1.3.2 O caso IPMF no Brasil

O controle de constitucionalidade das leis e atos normativos não é um fenômeno novo no Brasil, estando, de alguma forma e com as especificidades de cada época, presente nas Constituições anteriores (1824[141], 1891[142], 1934[143],

[141] Ivo Dantas afirma que "a Carta Política de 25 de março de 1824, também neste ponto sob a influência do constitucionalismo francês e discrepando do modelo que seria entre nós acatado a partir da República, confiou a missão de garantia da superioridade da norma constitucional, ao Poder Legislativo e não ao Supremo Tribunal de Justiça, permitindo a afirmativa de inexistência do controle jurisdicional que, desta forma, limitava-se a um controle político, durante a vigência daquele texto". DANTAS, Ivo. **O valor da Constituição**: do controle da constitucionalidade como garantia da supralegalidade constitucional. 2ª edição revista e aumentada. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 20.

[142] Manoel Gonçalves Ferreira Filho trata do início do controle difuso no Brasil, ao afirmar que: "[...]o controle de constitucionalidade foi estabelecido no Brasil com a República e mesmo antes de editada a Constituição de 1891. Foi inscrito na Constituição Provisória, de 22 de junho de 1890 e prevista no Decreto nº 848, de 11 de outubro desse ano, que organizou a Justiça Federal (art. 9º, parágrafo único, alíneas "a" e "c"). A Constituição consagrou-o no artigo 59, §1º, "a", que regulamenta o recurso extraordinário. Seguiram esses documentos o modelo norte-americano. Assim, foi instituído um controle pelo Judiciário, desconcentrado, incidental. Está nisto a influência de Rui Barbosa que também impôs na prática o entendimento da doutrina e jurisprudência estadunidenses." O sistema constitucional brasileiro e as recentes inovações no controle de constitucionalidade (Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999). **Revista de Direito Administrativo**, vol. 220 – abril/junho 2000, p. 7. Por seu turno, Luís Roberto Barroso resume as modificações em sede de controle de constitucionalidade no citado período da seguinte forma: "Ausente do regime da Constituição imperial de 1824, o controle de constitucionalidade foi introduzido no Brasil com a República, tendo recebido previsão expressa na Constituição de 1891 (arts. 59 e 60). Da dicção dos dispositivos relevantes extraía-se a competência das justiças da União e dos Estados para pronunciarem-se acerca da invalidade das leis em face da Constituição. O modelo adotado foi o americano, sendo a fiscalização exercida de modo incidental e difuso. Com alterações de pequena monta, a fórmula permaneceu substancialmente a mesma ao longo de toda a República, chegando à Constituição de 1988". BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62-63.

[143] Ives Gandra da Silva Martins e Gilmar Ferreira Mendes, debruçando-se sobre o texto constitucional de 1934, registraram que "A Constituição de 1934 introduziu profundas e significativas alterações no nosso sistema de controle de constitucionalidade. A par de manter, no art. 76, III, b e c, as disposições contidas na Constituição de 1981, o constituinte determinou que a declaração de inconstitucionalidade somente poderia ser realizada pela maioria da totalidade de membros dos tribunais. Evitava-se a insegurança jurídica decorrente das contínuas flutuações de entendimento nos tribunais (art. 179)". MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: comentários à Lei n. 9.686, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 23.

1937[144], 1946[145], 1967[146]), à atual Carta Política de 1988.

Sob a égide da atual Constituição, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, mais conhecida pela sigla ADIN, se constituiu em um dos mais relevantes instrumentos outorgados pelo constituinte originário de 1988 à sociedade[147],

---

[144] Em frontal crítica ao poder conferido aos Poderes Legislativo e Executivo, Elival da Silva Ramos registra: "[...] ao invés de aperfeiçoar o controle jurisdicional de constitucionalidade dos atos legislativos e normativos em geral, cuidou o Constituinte estadonovista de estabelecer um mecanismo de controle político, a ser manejado pelo Presidente da República e pelo Parlamento, que permitia que fossem infirmadas as decisões declaratórias de inconstitucionalidade de lei, após o seu trânsito em julgado. Referimo-nos, nesse passo, ao insólito parágrafo único do artigo 96 da Constituição de 1937, de acordo com o qual o Presidente da República podia submeter ao Parlamento as leis declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário, no âmbito do controle difuso-incidental. [...]. Retomava-se, a bem de ver, o dogma da supremacia da lei, superado entre nós a partir da implantação do regime republicano, porém não sob as bases liberal-democráticas que o suportavam em solo europeu e sim sob o influxo de uma concepção autoritária, favorável à concentração de poderes, que procurava dotar a Presidência da República de plenos poderes para promover 'a política legislativa de interesse nacional' (art. 73, caput)". RAMOS, Elival da Silva. **Perspectivas de evolução do controle de constitucionalidade no Brasil**. Tese apresentada à faculdade de direito da Universidade de São Paulo, para inscrição em concurso público visando ao provimento de cargo de professor titular, junto ao departamento de direito do Estado – área de direito constitucional. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005, p. 190-191.

[145] Ressaltando a importância da Emenda Constitucional nº 16/65 sob a égide da Constituição de 1946 no que tange ao controle de constitucionalidade, Zeno Veloso afirmar: "Sem prejuízo do controle incidental, e ao lado da representação interventiva (destinada a resolver conflitos federativos), a EC nº 16/65 introduziu, no Brasil, o controle concentrado da constitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, portanto, controle a ser exercido não apenas incidentalmente, diante de caso concreto, mas fiscalização constitucional genérica, abstrata, da norma em tese, com o escopo de averiguar o vício da inconstitucionalidade e o objetivo precípuo de defender a ordem constitucional, garantindo a supremacia da Carta Magna." VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**. Belém: Cejup, 1999, p. 34.

[146] Ao discorrer sobre o controle de constitucionalidade na Carta de 19067, Bruno Zilberman Vainer observa: "De fato, a maior contribuição deste período para o controle da constitucionalidade não ocorreu por conta de qualquer inovação introduzida, mas principalmente pelas discussões em torno da titularidade exclusiva do Procurador-Geral da República para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade, principalmente após o Decreto-Lei do Governo Federal que instituiu a censura prévia de livros, revistas e jornais no país. A grande discussão se situou em torno da obrigatoriedade ou não de o Procurador-Geral da República ajuizar a ação direta. Indagava-se se, em caso de flagrante inconstitucionalidade, o Procurador-Geral poderia se esquivar de ajuizar referida ação ou se ele estava obrigado a ajuizá-la". VAINER, Bruno Zilberman. **Breve histórico acerca das constituições do Brasil e do Controle de Constitucionalidade Brasileiro**. Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC nº 16, jul/dez. 2010, p. 186.

[147] Diferentemente das Constituições anteriores, a Constituição de 1988 alargou significativamente a legitimidade para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade, permitindo seu ajuizamento por um extenso rol de legitimados (art. 103 CF/88). "Preocupada com a titularidade isolada do Procurador-Geral da República para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade, como era na EC n. 1, de 1969, a Constituição Federal de 1988 cuidou de arrolar, em seu art. 103, os legitimados para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade. Houve aumento dos legitimados, ampliação que só mereceu elogios, pelo caráter democrático do acesso mais alargado para o controle concentrado". ARAÚJO, Luiz Alberto David. A reforma do Poder Judiciário (EC n. 45) e o controle concentrado de constitucionalidade. **Reforma do Judiciário analisada e comentada**. André Ramos Tavares, Pedro Lenza e Pietro Lora Alarcón (coords.). São Paulo: Método, 2005.

possibilitando ao Supremo Tribunal Federal o exercício de sua precípua função, que é a guarda[148] da Constituição Federal e a manutenção da ordem constitucional[149], possibilitando, em sua plenitude, o exercício efetivo e direto da jurisdição constitucional[150], mediante controle concentrado e direto das leis, bem como de atos normativos federais ou estaduais.

Nesse sentido, o exercício efetivo da jurisdição constitucional pelo Supremo Tribunal Federal ampliou-se de maneira significativa com a promulgação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que criou no ordenamento constitucional uma nova espécie de ação direta de controle concentrado, além da ADIN: a chamada ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade[151], esta restrita

---

[148] Inúmeros precedentes do Supremo Tribunal Federal, ao utilizarem as expressões "guarda" ou "guardião" ao referirem-se à Constituição Federal, ressaltam sua precípua missão constitucional. Nesse sentido: **RE 599.633 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **HC 110.015/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 19.03.2013, DJe 10.04.2013; **RE 564.354/SE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 08.09.2010, DJe 14.02.2011; **Rcl 4.174 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Brito, j. 27.11.2007, DJe 05.03.2009; **AI 604.041 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 03.08.2007, DJe 30.08.2007; **RE 219.934 ED/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 13.10.2004, DJ 26.11.2004; **RE 398.407/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.09.2004, DJ 17.12.2004, dentre inúmeros outros julgados. Destacando a importância do exercício desta função pelo Supremo Tribunal Federal, o Ministro Celso de Mello, em conhecido precedente, consignou: "A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional". **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002.

[149] Oportuna, neste ponto, a lição de Konrad Hesse, ao discorrer sobre a manutenção da ordem constitucional: "Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental". HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 22.

[150] Nos dizeres de Hans Kelsen, jurisdição constitucional é "a garantia jurisdicional da Constituição" e "um elemento do sistema de medidas técnicas que têm por fim garantir o exercício regular das funções estatais". KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 123-124. Noutras palavras, significa a outorga de poderes a um órgão jurisdicional, no objetivo de verificar a conformidade das leis e demais atos normativos ao texto constitucional.

[151] Gilmar Ferreira Mendes entende que a ADC "nada mais é que uma ação direta de inconstitucionalidade com sinal trocado". MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord); MENDES, Gilmar Ferreira (Coord). **A Ação Declaratória de Constitucionalidade**: A Inovação da Emenda Constitucional 3/93. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 56. Registre-se, por oportuno, que a constitucionalidade da inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 3/93 foi objeto de pronunciamento explícito pelo Supremo Tribunal Federal. Resolvendo questão de ordem nos autos da

às leis ou atos normativos federais.

Emblematicamente, a citada Emenda Constitucional nº 3/93 foi alvo de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, por criar nova espécie tributária (IPMF – Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) com suposta violação de direitos e garantias fundamentais previstos na Carta Política de 1988. A referida Ação Direta de Inconstitucionalidade foi distribuída no Supremo Tribunal Federal no dia 08 de setembro de 1993 sob o número 939/DF, constituindo-se, assim, no caso IPMF, que constitui o objeto do presente estudo.

No dia 15 de dezembro de 1993, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o mérito da ADIN 939/DF[152], cujo acórdão restou assim ementado, *in litteris*:

> EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu

---

ADC nº 1-1/DF, onde se suscitara possível inconstitucionalidade da ADC por suposta violação às cláusulas pétreas mencionadas nos incisos III e IV do § 4º do art. 60 da Constituição Federal de 1988, o STF, seguindo por maioria o voto do Relator, Ministro Alves, confirmou a constitucionalidade da nova figura de controle de constitucionalidade, nos seguintes termos: "É preciso concordar com a posição da Alta Corte. A instituição da ação direta de constitucionalidade não ofende as cláusulas pétreas (art. 60 § 4º) previstas na Constituição. É que a EC/3 não criou medida tendente a abolir o princípio da separação de poderes e os direitos ou garantias do devido processo legal, do contraditório, do juiz natural, da inafastabilidade da apreciação judicial, da dupla instância de julgamento etc (Advirta-se que o disposto no art. 60 § 4º, da CF não impede a modificação das "cláusulas pétreas". Proíbe, apenas, as alterações tendentes a aboli-las). Apenas aperfeiçoou o nosso sistema de fiscalização abstrata de constitucionalidade dos atos normativos do Poder Público". (**ADC 1 QO**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.06.1995).

[152] **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994. Participaram deste julgamento, à época, o ministro Sydney Sanches, na condição de Relator, além dos ministros Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Celso de Mello, Néri da Silveira e Paulo Brossard.

> em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

No ponto central objeto deste estudo – imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos – a decisão firmada pelo Plenário do STF na ADIN 939/DF revestiu-se de significado histórico, pois, até então, havia sido o único no Brasil no qual se declarada a inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional.[153]

---

[153] De se ressaltar que o julgamento em questão ocorreu no ano de 1993. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de analisar a constitucionalidade de outras emendas constitucionais, pronunciando-se expressamente a respeito. A título de exemplo, o Plenário do STF, na sessão do dia 18.08.2004, julgando conjuntamente duas ações diretas de inconstitucionalidade, declarou a inconstitucionalidade de parte dos incisos I e II do parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003. Nesse sentido: **ADI 3.105**/**DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005; **ADI 3.128**/**DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005. Em julgamento mais

Mais que isso, com a conclusão do mencionado julgamento pelo STF, ficou estampado que as imunidades tributárias constituem cláusulas pétreas, tendo garantia de eternidade, na forma como ponderado pelo Ministro Celso de Mello, que apoiou seu voto nos fundamentos da teoria jusnaturalista, prevalecente na tradição constitucional brasileira, e inspirada nos ensinamentos do constitucionalismo liberal dos Estados Unidos da América.

Não reconhecendo em sua primeira manifestação a ocorrência de inconstitucionalidade por violação às imunidades do artigo 150, inciso VI, alíneas “b”, “c” e “d” da Constituição Federal de 1988, o Relator, Ministro Sydney Sanches, deixou evidente sua filiação à teoria positivista, ao afirmar que:

> 14. Quanto às vedações de que trata o inciso VI do art. 150, não me parece que configurem, propriamente, garantias individuais, mas, sim, imunidades tributárias, que, por Emenda Constitucional, se pode excepcionar, quando se autoriza a instituição de tributo novo, desde que não se imponha sacrifício desarrazoado a tais entidades. 15. Isso, porém, com relação às imunidades previstas nas alíneas “b”, “c” e “d” do referido inciso VI do art. 150.

Não obstante o Ministro Relator tenha enfaticamente não conhecido da alegação de inconstitucionalidade no que tange às imunidades, optando por entendê-las excepcionáveis por emenda constitucional, antes do final do julgamento voltou atrás em seu posicionamento. Ao realizar adendo em seu voto, incluiu as imunidades na seguinte forma:

> Sr. Presidente, antes de V. Exa. proclamar o resultado do julgamento, quero esclarecer o seguinte: a dificuldade que tive, para considerar inconstitucional a referência ao inciso VI, de modo a abranger também as alíneas “b”, “c” e “d” (e

---

recente, o Plenário do STF, por maioria, julgou parcialmente procedentes as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4357 e 4425, para declarar a inconstitucionalidade de parte da Emenda Constitucional 62/2009, que instituiu o novo regime especial de pagamento de precatórios. Com a decisão, foram declarados inconstitucionais dispositivos do artigo 100 da Constituição Federal, que institui regras gerais para precatórios, e integralmente inconstitucional o artigo 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), ambos na redação que lhes atribuiu a Emenda Constitucional nº 62/2009, que criara o regime especial de pagamento. Nesse sentido: **ADI 4.357/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 14.03.2013, DJe 25.09.2014; **ADI 4.425/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 14.03.2013, DJe 18.12.2013.

> não apenas a alínea “a”), foi por não ver em tais alíneas (“b”, “c” e “d”) garantias de contribuinte, mas, sim, imunidades tributárias, que não estariam em princípio protegidas pelas cláusulas pétreas do inc. IV do § 4º do art. 60 da Constituição Federal. Vejo, porém, que a maioria não tem dificuldade em considerar tais imunidades como garantias. E desde que se encare tais imunidades como garantias de quem não deve ser contribuinte, a cláusula pétrea há de ser observada, também quanto a elas. Com esse raciocínio, ajusto meu voto àqueles que declaram a inconstitucionalidade também da referência ao inciso VI, para abranger, não só a alínea “a”, como fizera eu, inicialmente, mas, igualmente, as alíneas “b”, “c” e “d”. De maneira que, também por meu voto, agora reajustado, fica declarada a inconstitucionalidade das expressões “o art. 150, II, “b” e VI, nem”, contidas no § 2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93.

Logo após o voto do Relator, Ministro Sydney Sanches, votou o Ministro Sepúlveda Pertence. Em seu voto, considerou as imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI, alíneas “b”, “c” e “d” da Constituição Federal de 1988 como cláusulas pétreas.

Terceiro a votar, o Ministro Ilmar Galvão reforçou o entendimento no sentido de qualificar as imunidades tributárias como cláusulas pétreas:

> Acrescento, agora, o entendimento de que a emenda constitucional em foco afrontou, ainda, as cláusulas pétreas, asseguradoras do pacto federativo e dos direitos e garantias individuais, ao afastar, em relação ao imposto por ela instituído, a aplicação do art. 150, VI, instituidor de imunidade tributária em favor das pessoas elencadas em suas alíneas, entre as quais os entes que compõem a Federação.

Na sequência, proferiu seu voto o Ministro Marco Aurélio. Construindo entendimento mais robusto em favor das imunidades tributárias para além de sua simples menção como cláusulas pétreas, destacam-se os trechos mais relevantes do voto do citado Ministro:

> Senhor Presidente, os antigos já diziam que nada surge sem uma causa, sem uma justificativa, decorrendo, daí,o princípio determinante. Indago-me: por que a

> União desprezou o teor do art. 154, inciso I, da Constituição Federal e, ao invés de utilizar-se do meio adequado nele inserto para a criação de um novo imposto, lançou mão de emenda constitucional? A resposta é, desenganadamente, a tentativa de burlar as garantias constitucionais vigentes, drible que não pode prosperar, porquanto o inciso IV do § 4º do artigo 60 é categórico no qeu veda a tramitação de proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Buscou-se, mediante esse instrumento, que é a emenda constitucional, viabilizar um imposto que pela própria nomenclatura tem repercussões inconciliáveis com certas garantias do contribuinte. [...]. A emenda também veio à balha com um preceito que afasta a imunidade de que cogita o inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Creio que não há como distinguir os destinatários, em si, dessa imunidade. Se de um lado temos que alguns gozam dos predicados alusivos à Federação, de outro lado constatamos que os demais têm a imunidade como uma forma viabilizadora da própria atuação.

Na sequência, pronunciou-se no mérito do julgamento da referida ADIN 939/DF o Ministro Carlos Velloso, incorporando em seu voto trechos do voto que já havia proferido na mesma ADIN, por ocasião da apreciação do pedido de liminar:

> Sr. Presidente, a imunidade recíproca, segundo o magistério de Geraldo Ataliba, é ontológica, porque diz respeito ao cerne do pacto federativo, ou porque decorre da própria natureza do federalismo. [...]. Vale a frase célere de Marshall no sentido de que no poder de tributar está o poder de destruir.[154] [...]. Quer dizer, Sr. Presidente, as matérias que se inscrevem nos incisos do § 4º do art. 60 são intangíveis à mão dos congressistas investidos no poder constituinte derivado. Aliás, poder constituinte derivado, segundo o magistério de Canotilho, não passa de uma paródia. [...]. Ora, sabemos que emenda constitucional não é lei em sentido formal, porque oriunda de órgão distinto. Por isso, ficamos perplexos com o pedido, dado que é a Emenda Constitucional nº 3 que excepciona o princípio da anterioridade, a imunidade recíproca e as imunidades

[154] Em sentido inverso à expressão do juiz Marshall no sentido de que “no poder de tributar está o poder de destruir”, vale a citação de um antigo precedente do STF, de relatoria do Min. Orozimbo Nonato, que assim se pronunciou: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ´détournement de povoir´”. **RE 18.331/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Orozimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 10.08.1953.

> das alíneas b, c e d do inciso VI do art. 150 da Constituição. [...]. Ora, a Constituição, no seu art. 60, § 4º, inciso IV, estabelece que "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais". Direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos nos incisos do art. 5º. Não. Esses direitos e essas garantias se espalham pela Constituição. O próprio art. 5º, no seu § 2º, estabelece que 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 do Brasil seja parte.

Posteriormente, seguiu-se o voto do Ministro Celso de Mello. Em seu extenso voto, o Ministro Celso de Mello adotou com mais veemência e melhores fundamentos a relação da imunidade tributária e a prevalência da teoria jusnaturalista:

> Demais disso, tenho por inconstitucional a norma inscrita no art. 2º, § 2º da EC nº 3/93, que, ao afastar as hipóteses tradicionais de imunidade tributária, permite que a União Federal, com a nova exação fiscal, interfira, de modo direto, na área sensível das liberdades públicas. Essa norma constitucional, derivada do poder de reforma do Congresso Nacional, acarreta a grave possibilidade de se comprometer, pela ação tributante do Poder Público, o exercício desses direitos fundamentais, quaisquer que sejam as múltiplas dimensões em que se proteja e se desenvolve o regime das liberdades públicas. [...]. Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política se destinam a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões que traduzem significativas garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

Na sequência, proferiu voto o Ministro Paulo Brossard que, acompanhando o voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, explicitou a teoria positivista:

> Mas, Senhor Presidente, se não afastado, poderia dar margem a dúvidas e a

> problemas quanto à aplicação desse tributo novo, em face a uma nova regra de caráter geral que está na Constituição. Não a vejo como cláusula pétrea, aliás, ando com muito receio das chamadas cláusulas pétreas; elas podem acabar fendendo a Constituição. Quando ao tributo agora instituído, que teria a duração de um ano, não vejo porque abrir exceção a um imposto dito transitório, quando a Constituição veda em caráter permanente a instituição de impostos sobre as situações que enumera: patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros; templos, livros, etc. Assim, peço vênia ao Ministro-Relator para acompanhar a linha do voto enunciado, em primeiro lugar, pelo Ministro Ilmar Galvão, ressaltando, porém, que não me parece se possa chamar de cláusula pétrea, até porque a Constituição diz é que é vedado "abolir" tais e tais princípios, "abolir", não alterar, não modificar, não reduzir. Dir-se-á que, de redução em redução, pode se chegar à extinção, é uma situação a ser examinada caso a caso, na medida em que os fatos ocorrerem, mas entendo temerário dar caráter absoluto a esta vedação. Já em vezes anteriores tive ocasião de discutir o alcance destas cláusulas. Rui Barbosa sustentou que elas tinham mais conteúdo político que jurídico, eram cláusulas que podiam ser convenientes, mas que, juridicamente, eram discutíveis, lembrando que uma geração, ou uma legislatura, não tinha o poder de impedir as legislaturas e as gerações seguintes de adotar outros caminhos e outras soluções legais.

Filiando-se ao voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, o Ministro Néri da Silveira, penúltimo a votar, assim pronunciou-se quanto às imunidades tributárias:

> Também quanto às demais imunidades tributárias, compreendo que são garantias enquadráveis no inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição. Adoto, a tanto, os fundamentos do bem lançado voto do ilustre Ministro Celso de Mello. Ofende a norma em exame as liberdades confessional, partidária e de manifestação do pensamento.

O então Presidente do STF, Ministro Octávio Gallotti, foi o último a votar. Em nítida defesa da teoria positivista, seu voto negou às imunidades tributárias veiculadas nas alíneas "b", "c" e "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988 a condição de cláusulas pétreas, nos seguintes termos:

> De minha parte, vou pedir vênia a V. Exa., eminente Ministro-Relator, para

> manter a minha adesão à conclusão do voto que V. Exa. originalmente proferida. Assim procedo em coerência com a linha de entendimento que atribuo ao sentido limitativo das cláusulas pétreas perante o poder constitucional derivado e que foi relembrada pelo Sr. Ministro Sepúlveda Pertence, quando se pronunciou sobre a garantia da anterioridade. Considero que uma aplicação exacerbada dessa garantia tende a contrariar aquilo que é, precisamente, a finalidade do dispositivo, ou seja, a estabilidade da Constituição, estimulando, ao invés, a sua ruptura integral.

Exposto, assim, o julgamento brasileiro, no item a seguir realiza-se uma comparação com o caso norte-americano, em especial no que tange à suas semelhanças, diferenças, além das respectivas conclusões que podem ser retiradas de ambos os casos.

1.3.3 Diferenças e semelhanças entre os casos

A análise comparativa realizada permite aferir que a diferença central entre o julgamento ocorrido na Suprema Corte Americana e aquele ocorrido no Supremo Tribunal Federal no Brasil diz respeito ao receio excessivo dos americanos no que tange ao envolvimento do Estado com a religião. Assim como no Brasil[155], nos Estados Unidos veda-se o embaraço aos cultos e a violação da liberdade de

[155] O art. 19, inciso I da Constituição Federal de 1988 dispõe ser "vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público". Oportuno registrar que, já na década de 50, o Supremo Tribunal Federal consignou competir exclusivamente à autoridade eclesiástica resolver sobre normas de confissão religiosa. Nas palavras do Ministro Hahnemann Guimarães: "[A] autoridade temporal não pode decidir questão espiritual, surgida entre a autoridade eclesiástica e uma associação religiosa. Esta impossibilidade resulta da completa liberdade espiritual, princípio de política republicana, que conduziu à separação entre Igreja e o Estado, por memorável influência positivista, de que foi órgão Demétrio Ribeiro, com o projeto apresentado ao Governo Provisório em 9 de Dezembro de 1889". Nesse sentido: **RE 31.179/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Hahnemann Guimarães, publicado em 26.06.1958. Mais recentemente, em célere julgamento envolvendo a (im)possibilidade da interrupção da gravidez para mulheres com feto anencéfalo, o Ministro Marco Aurélio, relator da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 54/DF, consignou em seu voto que: "O Brasil é uma república laica, surgindo absolutamente neutro quanto às religiões. [...]". E continuou: "Conclui-se que, a despeito do preâmbulo, destituído de força normativa – e não poderia ser diferente, especialmente no tocante à proteção divina, a qual jamais poderia ser judicialmente exigida –, o Brasil é um Estado secular tolerante, em razão dos artigos 19, inciso I, e 5º, inciso VI, da Constituição da República. Deuses e césares têm espaços apartados. O Estado não é religioso, tampouco é ateu. O Estado é simplesmente neutro". **ADPF 54/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.04.2012, DJe 29.04.2013.

crença ou descrença.[156]

Percebe-se, assim, que foi deste excessivo temor relativo ao estabelecimento de uma determinada religião que surgiu a discussão que permeou o *leading case* julgado pela Suprema Corte Americana, no sentido de saber o que seria efetivamente mais danoso: a) conceder-se imunidade tributária; b) tributarem-se as organizações religiosas, ou; c) oferecer-lhes subsídios financeiros.

Todos os *Justices* da Suprema Corte Americana reconhecem, no caso Walz *v.* Tax Comission of New York 397 U. S. 664 (1970), que a concessão de imunidade tributária para as instituições de natureza religiosa não deixa de significar algum tipo de envolvimento do Estado com a religião. No entanto, os *Justices* americanos adotam a tese do menor dano (ou, "dentre os males o menor"), uma vez que entendem que esta completa separação – Estado e instituições religiosas – constitui verdadeira utopia.

A análise do voto proferido pelo *Justice* Burguer, quando este compara as alternativas da imunidade ou tributação, revela que o mesmo possui o entendimento no sentido de que é a tributação que constitui, verdadeiramente, a manutenção do Estado pelas igrejas, juntamente com todo o restante da sociedade. Por sua vez, os *Justices* Brenann e Harlan entendem a concessão das imunidades tributárias como um envolvimento mais profundo e de maior complexidade, e que deve, assim, ser evitado.

No julgamento do caso norte-americano, apenas o *Justice* Douglas entendera que não havia qualquer espécie de distinção entre o estabelecimento de imunidades tributárias e subsídios diretos, não obstante este Ministro efetivamente reconheça o valor e a importância das organizações sem fins lucrativos (*nonprofit organizations*). No entanto, para o *Justice* Douglas, se as organizações religiosas se

---

[156] Eduardo de Rezende Pereira observa que "[...] a Primeira Emenda à Constituição estadunidense veda o estabelecimento de uma ou mais religiões, temor que, certamente, provém da época colonial, haja vista que seus colonizadores, os ingleses, o fizeram por meio do anglicanismo". PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes, p. 72.

alinham com as organizações sem fins lucrativos, não restaria outra alternativa a não ser a completa separação entre o Estado e as igrejas. Assim, na condição em que posta nos autos, o *Justice* Douglas considerou o estabelecimento de tais imunidades tributárias como algo inconstitucional.

A análise do precedente julgado nos Estados Unidos revela claramente que as imunidades tributárias (lá isenções)[157] constituem instituto anterior ao constitucionalismo, tendo sua origem na Declaração de Direitos aprovada, no ano de 1776, na Virgínia, anos antes da promulgação da Constituição Americana, que data de 1787.

Por sua vez, o *Justice* Brennan registrou em se voto que, nos anais das discussões para ratificação, pelos Estados-membros, da Primeira Emenda à Constituição dos Estados Unidos, no ano de 1971, que continha as "Cláusulas de Religião", não se encontrara nenhum registro de restrição quanto à concessão de imunidades tributárias, nem mesmo para instituições religiosas.

O mesmo *Justice* acentuou, também, que nas discussões preliminares para concessões de imunidades às *nonprofit organizations*, inclusive aquelas religiosas, dois grandes defensores da secularização do Estado[158] não tinha apresentado qualquer restrição, asseverando também que inexistira registro no conjunto das obras de Thomas Jefferson e James Madison que dessem suporte ou fizessem supor a impossibilidade da concessão de imunidades tributárias para as instituições sem fins lucrativos, aí incluídas as religiosas.

Por derradeiro, o *Justice* Brennam registrara que, nos dez anos que se

---

[157] Como nos Estados Unidos da América, "Em outros países a garantia aparece sob o apelido de **isenção**, posto que, como vimos, não desenvolveram a teoria das imunidades. Mas a extensão, o fundamento e o significado devem ser o mesmo que prevalece entre nós [...]". TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 266. Também sobre o assunto, recomenda-se ver: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 243-244; SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 356; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III, 1999, p. 253-254.

[158] Referia-se o Ministro Brennam a Thomas Jefferson, que figurava como Presidente dos Estados Unidos quanto a concessão foi feita em Washington, e a James Madison, que possuía assento na Assembleia de Virgínia quando a concessão da imunidade tributária foi realizada naquele Estado.

seguiram à ratificação da Primeira Emenda pelos Estados-membros, quatro deles já concediam imunidades tributárias.

Nos votos proferidos pelos *Justices* Burger e Harlan, há a expressa menção no sentido de que, no ano de 1970, data do julgamento do *leading case* Walz *v.* Tax Comission of New York 397 U. S. 664 (1970), todos os Estados-membros dos Estados Unidos da América já concediam imunidade tributária sobre o patrimônio, apresentando-se as seguintes características comuns: a) ausência de finalidade lucrativa por parte das instituições e organizações beneficiadas; b) a relevante contribuição que estas organizações ofereciam em benefício do pluralismo na sociedade; c) o papel subsidiário de tais organizações, atuando em conjunto com o Estado nas áreas da educação, da saúde, da assistência social, dos esportes e da cultura, inclusive substituindo o próprio Estado quando, em determinado eixo, o mesmo não encontrava-se presente.

As fortes características jusnaturalistas das imunidades tributárias nos Estados Unidos da América, asseguradoras de valores como liberdade e igualdade, além de outras como voluntariado, ausência de finalidade lucrativa e papel subsidiário das organizações em relação ao Estado, são as mesmas que acabaram sendo absorvidas pelo constitucionalismo brasileiro pelas mãos de Rui Barbosa, no ano de 1891, como já visto.

O precedente Walz *v.* Tax Comission of New York 397 U. S. 664 (1970), no que tange às imunidades tributárias, marca o retorno da influência do pensamento jusnaturalista ao constitucionalismo estadunidense.

Nas páginas anteriores, ao exporem-se as correntes de pensamento que procuram explicar o instituto das imunidades tributárias (quais sejam, o jusnaturalismo e o positivismo), registrou-se que o positivismo jurídico marcou e enraizou-se no constitucionalismo norte-americano a partir da promulgação da Décima Quarta-Emenda à Constituição dos Estados Unidos, sendo esta a razão pela qual o *Justice* Douglas alertou, em seu voto, que a partir do citado julgamento a Suprema Corte Norte Americana abandonava por completo a “revolução iniciada

com a adoção da Décima Quarta Emenda".[159]

Já o precedente julgado pelo Supremo Tribunal Federal no Brasil, qual seja, a ADI 939/DF, trouxe claramente a influência da escola jusnaturalista dos Estados Unidos, influência esta que se mostrou de inegável importância para a configuração e reconhecimento das imunidades tributárias sob um enfoque não positivista.

Realizando detida análise acerca do julgamento do caso brasileiro (ADI 939/DF), Ricardo Lobo Torres[160] constatou que a tendência inicial do Supremo Tribunal Federal era no sentido de declarar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93 apenas com base no positivismo jurídico. No entanto, o citado autor registra que, a partir de um caminho aberto pelo Ministro Sepúlveda Pertence, segundo Ministro a votar naquele julgamento, ganhou força e corpo o entendimento jusnaturalista da escola norte-americana, alcançando não somente o instituto da imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88, como também aquelas imunidades tributárias cujos destinatários eram as pessoas e bens mencionados nas alíneas "b", "c" e "d" do mesmo inciso.

Segundo Ricardo Lobo Torres:

> De notar que bastou ao STF recorrer, em sua argumentação, ao princípio da federação, que o art. 60, § 4º, I da CF tornara cláusula pétrea ou imutável, indene a emendas constitucionais, sem necessidade de se apoiar nos direitos fundamentais, que afinal de contas representam a razão de ser do próprio federalismo. Mas, no que concerne às demais imunidades, não havia qualquer cláusula explícita no art. 60, § 4º, que as protegesse, de modo que o STF foi

[159] Neste ponto, o *Justice* Douglas consignou: "In affirming this judgment the Court largely overlooks the revolution initiated by the adoption of the Fourteenth Amendment. That revolution involved the imposition of new and far-reaching constitutional restraints on the States. Nationalization of many civil liberties has been the consequence of the Fourteenth Amendment, reversing the historic position that the foundations of those liberties rested largely in state law". ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U. S. Suprem Court Constitucional. **Walz v. Tax Commission of City of New York, 397 U. S. 664 (1970)**. Frederick WALZ, Appellant. TAX COMISSION OF the CITY OF NEW YORK, Appellee, nº 135, Argued Nov. 19, 1969, Decided May 4, 1970. Disponível em http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=397&invol=664. Acesso em 07.10.2014.

[160] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III, 1999, p. 55-56.

> obrigado a recorrer aos "direitos e garantias fundamentais", que, pelo item IV daquela norma, também são cláusulas pétreas, insuscetíveis de violação por emenda constitucional ulterior.

No julgamento do precedente nacional, merece especial destaque a ousadia do STF no manuseio da Ação Direta de Inconstitucionalidade, que havia sido introduzida formalmente no ordenamento constitucional pouco mais de cinco anos antes da data do julgamento da ADI 939/DF.

Além disso, merece também registro o valor histórico deste julgamento, que foi o primeiro[161] debaixo da atual ordem constitucional no qual o STF admitiu a interposição de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra uma Emenda à Constituição Federal, controle este que, até então, somente era possível em tese. Percebe-se, assim, que foi necessário que o Supremo Tribunal Federal, por seus ministros, buscasse o necessário fundamento jurídico[162] apto a justificar o cabimento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra o texto de uma Emenda Constitucional em vigor.

A leitura integral da ADI 939/DF revela nitidamente o esforço dos Ministros do Supremo Tribunal Federal – de alguns, não todos – para encontrar o fundamento necessário para albergar também na declaração de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93 as imunidades tributárias também previstas nas alíneas "b", "c" e "d" do inciso VI do art. 150 da Carta Política de 1988. E, nesse

---

[161] Como já citado, após o julgamento da ADI 939/DF o STF teve a oportunidade de analisar a constitucionalidade de outras emendas constitucionais, pronunciando-se expressamente a respeito, citando-se, a título de exemplo, os seguintes precedentes: **ADI 3.105/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005; **ADI 3.128/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005; **ADI 4.357/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 14.03.2013, DJe 25.09.2014; **ADI 4.425/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 14.03.2013, DJe 18.12.2013.

[162] E a busca desse fundamento jurídico realmente ocorreu, destacando-se, neste ponto, trecho do voto do Ministro Celso de Mello na **ADI 939/DF**: "Emendas à Constituição podem, assim, incidir, também elas, no vício de inconstitucionalidade, configurado este pela inobservância de limitações jurídicas superiormente estabelecidas no texto constitucional por deliberação do órgão exercente das funções constituintes primárias ou originárias (OTTO BACHOF, "Normas Constitucionais Inconstitucionais?, p. 52/54, 1977, Atlântida Editora, Coimbra; JORGE MIRANDA, "Manual de Direito Constitucional", tomo II/287-294, item n. 72, 2ª ed., 1988, Coimbra Editora; MARIA HELENA DINIZ, "Norma Constitucional e seus efeitos", p. 97, 1989, Saraiva; J.J. GOMES CANOTILHO, "Direito Constitucional", p. 756-758, 4ª ed., 1987, Almedina; JOSÉ AFONSO DA SILVA, "Curso de Direito Constitucional Positivo", p. 58/60, 5ª ed., 1989, RT, entre outros". Maiores detalhes: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994.

ponto, os Ministros buscaram o fundamento necessário para tal lastreando-se nos privilégios e garantias que também foram objeto dos julgamentos proferidos pela *Supreme Court of the United States*.

Na análise comparativa dos casos, percebe-se, assim, que as imunidades tributárias, tanto no Brasil como nos Estados Unidos, possuem as mesmas fontes, quais sejam, os valores de liberdade e de igualdade que emanam das Declarações de Direitos, não se tornando passíveis de supressão, alteração, mitigação ou redução, ainda que por intermédio de Emenda Constitucional.[163]

Com base nas evidências coletadas nos casos analisados e devidamente comparados, é possível afirmar que as imunidades tributárias, no Brasil, na forma em que se encontram inseridas na Constituição Federal de 1988, são cláusulas pétreas[164] por força do que estabelece o art. 60, § 4º, inciso IV, ostentando, desta forma, a garantia de perenidade.

---

[163] Apesar do entendimento majoritário do STF nos autos da ADI 939/DF ter sido no sentido de considerar as imunidades tributárias do art. 150, inciso VI da Constituição Federal como cláusulas pétreas, "intangíveis à mão do constituinte derivado" (expressão utilizada pelo Min. Carlos Velloso na citada ADI), assim como os ministros que restaram vencidos no citado julgamento neste ponto (Paulo Brossard e Octávio Gallotti), há quem pense, como Yoshiaki Ichihara, que as cláusulas pétreas não podem ser abolidas, mas podem ser alteradas, "considerando-se que "a norma pétrea, com o caráter de imodificável, atravanca a própria dinâmica dos acontecimentos, principalmente no mundo global em que vivemos". ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 171.

[164] Após o julgamento da ADI 939/DF, o STF teve a oportunidade de se pronunciar mais de uma vez no sentido de atribuir às imunidades tributárias o rótulo de cláusulas pétreas. Nesse sentido, citam-se recentes manifestações: "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". (**RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014). "Registrei que a jurisprudência desta Corte tem reconhecido o status de cláusula pétrea das imunidades tributárias quando a serviço de um direito fundamental [...], bem como que a norma imunizante garante o não tolhimento do exercício de direitos constitucionalmente contemplados por meio da tributação". **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013 e **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014. "Ademais, é pertinente registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido que a norma que versa sobre imunidades tributárias, quando a serviço de um direito fundamental, constitui cláusula pétrea". **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013). "Em favor dessa conclusão, pesam as peculiaridades do caso, em que uma pessoa constitucional, albergada pela cláusula pétrea da imunidade tributária recíproca frente à incidência de impostos (art. 150, VI, *a*, da CF), está sofrendo restrições ao regular desempenho de suas funções típicas, essenciais a toda a população, em decorrência de um débito de duvidosa legitimidade jurídica". **ACO 2.023 TA-Ref/AC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.04.2013, DJe 12.06.2013; **ACO 1.507 TA-Ref/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.04.2013, DJe 13.06.2013.

CAPÍTULO 2

AS MÚLTIPLAS PERSPECTIVAS EXEGÉTICAS PARA A DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS IMUNITÓRIAS

2.1 Intróito

No presente capítulo, concentrar-se-ão todos os esforços da pesquisa para a abordagem, com profundidade, das múltiplas facetas que envolvem a natureza jurídica do instituto das imunidades tributárias.

A definição da natureza jurídica de determinado instituto não é tarefa simples, pois, em última análise, significa classificar este instituto em conformidade com suas características intrínsecas em determinado sistema jurídico.

É por isso que José Cretella Júnior[165] afirma que definir a natureza jurídica de determinado instituto consiste em "tipificar esse instituto, [...] enquadrá-lo em moldes jurídicos preexistentes". Para o citado autor, "determinar a natureza jurídica de um instituto é localizá-lo de modo perfeito, no sistema jurídico de direito a que pertence esse instituto".

Não obstante a dificuldade conceitual relatada, necessário de mostra uma percepção, ainda que superficial, do que vem a ser "natureza jurídica". No campo semântico jurídico, De Plácido e Silva[166] assevera que a natureza jurídica:

> [...]. Na terminologia jurídica, assinala, notadamente, a essência, a substância, ou a compleição das coisas. Assim, a natureza se revela pelos requisitos ou atributos essenciais e que devem vir com a própria coisa. Eles se mostram, por

[165] CRETELLA JÚNIOR, José, *apud* SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. **Comissão Parlamentar de Inquérito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 7.

[166] SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 550. Para Alexandre Freitas Câmara, para se compreender o que é natureza jurídica, afigura-se necessário entender que o Direito consiste em uma "ciência formada por uma série de institutos, os quais podem ser agrupados em categorias jurídicas mais amplas, em uma relação de espécie e gênero. CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. vol. I, 2. ed. 2004. rev. e atual. segundo o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 142.

> isso, a razão de ser, seja do ato, do contrato ou do negócio. A natureza da coisa, pois, põe em evidência sua própria essência ou substância, que dela não se separa, sem que a modifique ou a mostre diferente ou sem os atributos, que são de seu caráter. É, portanto, a matéria de que se compõe a própria coisa, ou que lhe é inerente ou congênita".

Buscar-se a natureza jurídica de um determinado instituto da ciência jurídica significa questionar sobre o enquadramento deste instituto em uma das categorias gerais do direito. Nesse sentido, os juristas, ao se questionarem acerca da natureza jurídica de determinado instituto, procuram na verdade descobrir sua essência, no objetivo de o enquadrarem nalguma das categorias gerais do direito, com a finalidade precípuo de determinar o conjunto de regras, princípios e normas aplicáveis ao mesmo.

No que toca ao tema objeto deste capítulo e desta tese, em acepção ampla, o vocábulo *imunidade*, segundo o dicionário Aurélio[167], significa algo ou alguém que: é livre de, dispensado de, resguardado de ou contra, isento, incólume, liberado. Ponto interessante a ser destacado é que esta mesma ideia de proteção, estabelecido na literatura comum, pode ser naturalmente transferida para o campo estritamente jurídico das chamadas imunidades tributárias.

Nesta toada, para o estudo da natureza jurídica das imunidades tributárias, de todo relevante que se apresentem algumas premissas e constatações.

A primeira é que o instituto da imunidade tributária (em especial suas normas) possui necessariamente assento constitucional, conforme entendimento consagrado na doutrina[168] e na jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal

---

[167] FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 927.

[168] Discorrendo sobre a imprescindibilidade de expressa previsão constitucional para a norma albergadora de imunidade tributária, ainda debaixo da Constituição de 1946, Amílcar Falcão de Araújo, em antigo parecer lavrado em 09.09.1961, já discorria que "Uma coisa é certa em qualquer que seja a hipótese: somente no texto constitucional são estabelecidas imunidades tributárias. É essa uma característica de ordem formal ou externa. Vale, pelo menos, como critério negativo para o intérprete e para o aplicador: se a hipótese não estiver prevista na Constituição, de imunidade não se tratará" [...] tendo "sua fonte normativa", "seu foco ejetor" na Constituição. FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 368.

Federal[169].

A segunda é aquela que revela que as imunidades tributárias têm sua origem em garantias, princípios e valores constitucionais destinados a estabelecer limitações ao poder tributante de determinadas entidades políticas. Como ressalta a doutrina[170] e a jurisprudência constitucional[171], a norma jurídica veiculadora de imunidade tributária objetiva salvaguardar valores políticos, educacionais, religiosos, sociais, culturais e éticos, "considerados como de superior interesse nacional", liberando da tributação certas situações, certas pessoas (físicas e jurídicas) e certos bens.

Como observa José Souto Maior Borges[172], "A regra da imunidade é estabelecida em função de consideração de ordem extrajurídica [...]", tornando-se possível "[...] a preservação de valores sociais das mais diversas naturezas", o que, na prática, equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais que não poderão ser atingidas pela tributação, em respeito à dimensão eminentemente valorativa da norma constitucional imunizante[173]. Noutras palavras, o ordenamento constitucional estabelecido, protegendo a incolumidade de determinados princípios e valores, por

---

[169] Segundo o Supremo Tribunal Federal "A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção". **ADI MC/DF 2.006/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 01.07.1999, DJ 01.12.2000). No mesmo sentido: **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **MI 679/DF**, Rel. Min. Celso de Mello, j. 10.12.2002, DJ 17.12.2002.; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

[170] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 203.

[171]Sobre o conjunto de valores protegido pela imunidade tributária e seu alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, ver: **ACO 803 TAR-QO/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.04.2008, DJe 26.09.2011; **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

[172] BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208.

[173] "Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado (por imunidade) correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

um viés eminentemente político[174] colabora para a manutenção da paz social pela via da não tributação.

A terceira premissa está relacionada ao fato de a imunidade tributária configurar a impossibilidade jurídica de exigência tributária em relação a determinadas pessoas, fatos, bens e situações[175], tendo em vista a inabalável "negação radical do direito de tributar".[176]

Com estas considerações preliminares, relevante se mostra o avanço na discussão que permeia a definição da natureza jurídica das imunidades tributárias, sob suas múltiplas facetas exegéticas. Para tanto, se procurará, neste capítulo, abordar o assunto sob suas inúmeras perspectivas, com arrimo nos mais variados posicionamentos da doutrina e da jurisprudência constitucional.

2.2 Imunidade tributária como *regra* ou como *princípio*?

No campo doutrinário, inúmeras são as distinções entre o instituto da regra e o do princípio, seja no campo da mera definição, como, também, na esfera da aplicabilidade.

No interior da estrutura axiológica dos princípios gerais de direito,

---

[174] Sobre o caráter eminentemente político das normas de imunidade tributária, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 369. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 2. No mesmo sentido, no Supremo Tribunal Federal, os seguintes precedentes: **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, J. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **AI 351.888 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 21.06.2011, DJe 19.08.2011; **RE 363.412 AgR/BA**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, J. 07.08.2007, DJe 18.09.2008.

[175] "Ainda que em linguagem figurada, as imunidades atuam como *redomas* a proteger fatos e pessoas da incidência das normas impositivas, o que gera a sua intributabilidade. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 167. No mesmo sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 843-848, bem como MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 230.

[176] A expressão é de autoria de Luiz Ricardo Gomes Aranha e citada por SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 22.

denominada sistema jurídico[177], separa-se um arcabouço normativo que objetiva, em última análise, a regulação da vida das pessoas, arcabouço este que recebe o nome de ordenamento jurídico, e que se apresenta como um conjunto de normas, mas que, antes, como registra Tercio Sampaio Ferraz Júnior[178], mostra-se como uma estrutura na qual se encontram os elementos normativos ou não normativos.

Esta ligação, na medida em que promove a junção de elementos do mundo do direito, justifica a existência do próprio ordenamento, chamado de "jurídico", sendo de todo oportuno ressaltar que os elementos de um ordenamento são as normas[179], cuja ordenação lhe oferece justificativa.

Registre-se, por oportuno, que o sistema jurídico não se revela como um mero conjunto de normas, já que este não pode prescindir de uma ordenação de coisas, afigurando-se essencialmente necessário que tais normas se apresentem agrupadas e organizadas em regras ou em princípios, para que alcancem o objetivo que lhes confere real validade, qual seja, a ideia de justiça.[180]

O objetivo dessas normas jurídicas consiste em coordenar o mundo das atividades dos homens, sendo hábeis a interligar os seres humanos entre si ou, também, os próprios seres humanos com outros bens jurídicos extra humanos. O grande problema, no entanto, é que este conjunto de normas, como objeto de

---

[177] Sobre sistema jurídico, ver: BOBBIO. Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 8. ed. Brasília: UnB, 1996, p. 71-81.

[178] FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p 175-176.

[179] Acerca das normas jurídicas e seu real significado, ver: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, jun. 1987, p. 3-26. Oportuno, neste ponto, o registro de Valerio de Oliveira Mazzuoli que, citando David Schnaid, afirma que a "matéria versada pelo Direito é *normativa*. É um conhecimento sobre normas, *conflitos de interesses e soluções*". (com grifos no original). MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Tratados internacionais de direitos humanos e direito interno**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41; SCHNAID, David. **Filosofia do direito e interpretação**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2004, p. 17.

[180] É indene de dúvidas que o termo "justiça" comporta infindável discussão. Gustav Radbruch afirma que "a ideia do direito não pode ser outra senão a justiça". RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 47. Da mesma forma, o termo "direito" implica em diferentes conceituações, até porque, segundo Norberto Bobbio, "ninguém tem o monopólio da palavra *direito*". BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2003, p. 34. Para maiores detalhes sobre o significado da palavra "direito" sob o pálio das escolas do pensamento jurídico-filosófico do mundo ocidental, ver: BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113-115.

qualquer relação jurídica, não tem se mostrado suficientemente capaz para atender as muitas demandas e conflitos da pós-modernidade.[181]

De fato, o Direito não se esgota ou limita na tradição de uma determinada coletividade. Ao inverso, deve necessariamente abrir-se para as influências da sociedade em movimento, seja no plano doméstico, seja no plano internacional. É por tal razão que o Direito, na atualidade, se traduz em um veículo reprodutor da cultura de um povo[182] e, no caso do Brasil, conforme assevera Erik Jayme[183], de uma cultura essencialmente pós-moderna.

Assim, como registra Agustin Gordillo[184], as normas jurídicas deverão estar jungidas a outros valores e princípios no propósito de alcançar a completude do mundo jurídico, o que, necessariamente, avocará o processo interpretativo.

Como observa Enrico Paresce, “entre a norma e o fato se interpõe,

---

[181] Procurando demonstrar que este conjunto de normas não tem se mostrado suficiente para atender as demandas da pós-modernidade, ver: CRUZ, Paulo Márcio; BODNAR, Zenildo. O novo paradigma do direito na pós-modernidade. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**. v. 3, n. 1, jan./jun. 2011; BECK, Ulrich. **O que é globalização?** Equívocos do globalismo e respostas à globalização. Tradução de André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999. Título original: Was ist globalisierung?: Irrtümmer des globalismus: Antworten auf globalisierung; BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo hacia una nueva modernidad**. Tradução de Jorge Navarro, Daniel Jiménez, Maria Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 2006. Título original: Risikogesellschaft. Auf dem Weg in eine andere Moderne; FARIA, José Eduardo. **O Direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2004; VIVIANI, Maury Roberto. *In*: PASOLD, Cesar Luiz (org.). **Primeiros Ensaios de Teoria do Estado e da Constituição**. Curitiba: Juruá, 2010; HABERMAS, Jürgen. **A constelação pós-nacional**: ensaios políticos. Tradução de Márcio Seligmann-Silva. São Paulo: Littera Mundi, 2001. Título Original: Die postnationale Konstellation: Politische Essays; DOBROWOLSKI, Sílvio. O Poder Judiciário e a Constituição. *In*: DOBROWOLSKI, Sílvio (Org.). **A Constituição no mundo globalizado**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000; CRUZ, Paulo Márcio. **Da soberania à transnacionalidade:** Democracia, Direito e Estado no século XXI. Itajaí: Univali Editora, 2011; HABERMAS, Jürgen. O Estado nacional tem um futuro? *In* HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro** - estudos de teoria política.Tradução de George Sperber, Paulo Astor Soethe e Milton Camargo Mota. 2 ed. São Paulo: Loyola, 2004. Título original: Die Einbeziehung dês Anderen- Studien zur politischen Theorie; BAUMAN, Zygmunt. **Globalização**: as consequências humanas. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999. Título original: Globalization: The Human Consequences.

[182] Esse é o pensamento de Eros Roberto Grau, para quem “Produto cultural, o direito é, sempre, fruto de determinada cultura. Por isso não pode ser concebido como fenômeno universal atemporal”. GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7. ed. rev.amp. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 22.

[183] Cf. JAYME, Erik. Direito internacional privado e cultura pós-moderna. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRGS**, Porto Alegre: PPGDir – UFRGS, vol. 1, n. 1, mar. 2003, p. 106.

[184] GORDILLO, Agustin. **Une introduction au droit**. London: Esperia Publications Ltd., 2003, p. 18-19.

portanto, a interpretação, isto é, aquela atividade que, coextensiva à compreensão em todo processo cognitivo, assume, no fenômeno jurídico, um aspecto peculiar". Eis aí, portanto, a importância da etapa interpretativa[185] ao processo, que, ressalte-se, não desconhece a problemática semântica da "interpretação *versus* aplicação" tanto no campo doutrinário[186], como no jurisprudencial.[187]

Desta forma, mencionar que as normas jurídicas têm o dever de proceder a uma ordenação mínima da vida em sociedade significa, em última análise, acatar o "mínimo" a que devem proceder, sobretudo porque, caso se apresentem desordenadas no mundo do Direito, tenderão a pôr em risco o funcionamento do próprio ordenamento jurídico.

---

[185] Acerca do processo de interpretação, Eros Roberto Grau assevera: "Antes disso, no entanto, importantíssimo deve ser explicitado, atinente ao equívoco reiteradamente consumado pelos que supõem que se interpretam normas. O que em verdade se interpreta são textos normativos; da interpretação dos textos resultam as normas". GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 27.

[186] Sobre este dilema, Eros Roberto Grau conclui: "Os juristas têm afirmado que interpretação do direito é sinônimo de aplicação do direito, todavia, como se vê, sobre esta assertiva recaem inúmeros problemas. O fato de que se interpreta os textos normativos, produzindo normas jurídicas, com o objetivo de aplicá-las a fatos concretos, os quais orientarão a interpretação dos textos, não transforma a chamada interpretação do direito em atividade idêntica à aplicação. Nesta linha, por exemplo, deve-se ter cuidado ao afirmar que a interpretação é prudência, uma vez que o direito oferece inúmeras possibilidades interpretativas, dentro das quais o intérprete deve decidir pela mais adequada. Em nossa opinião, a prudência está no campo da aplicação, no momento em que se dará a concretização, a escolha de uma das possibilidades abstratas com vistas às circunstâncias do caso concreto. Eros Grau sustenta que "interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]". GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39. No mesmo sentido, Tullio Ascarelli, que afirma que o "Objeto da interpretação não é uma ´norma´, e sim um texto (ou um comportamento) e, portanto, sempre por força de um dado que a rigor pode dizer-se ´passado´, histórico, que se formula a ´norma´(como ´presente´ e, antes ainda, projetada no ´futuro´). Esta, uma vez expressa, volta necessariamente a ser ´texto´. A rigor a norma vive como ´norma´ só no momento em que vem a ser aplicada; e por isso, precisamente, toda aplicação de uma norma requer a interpretação de um texto (ou de um comportamento), ou seja, na realidade, a formulação (para os fins de aplicação) da norma". ASCARELLI, Tullio. **Giurisprudenza constituzionale e teoria dell´interpretaione**. In: ASCARELLI, Tullio. **Problemi giuridici**. Vol. 1, Milano: Giufrè, 1959, p. 140). Em sentido diverso, entendendo que, no processo hermenêutico, a aplicação é inerente à compreensão, compondo um só todo com a compreensão e a interpretação, ver: GADAMER, Hans-Georg, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 30-31.

[187] "O intérprete produz a norma a partir dos textos e da realidade. A interpretação do direito tem caráter constitutivo e consiste na produção, pelo intérprete, a partir de textos normativos e da realidade, de normas jurídicas a serem aplicadas à solução de determinado caso, solução operada mediante a definição de uma norma de decisão. A interpretação/aplicação do direito opera a sua inserção na realidade; realiza a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular; em outros termos, ainda: opera a sua inserção no mundo da vida". **ADPF 153/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.04.2010, DJe 05.08.2010.

Dirigindo-se ao plano conceitual[188], os princípios – termo com inúmeros significados[189] – traduzem-se em normas materializáveis em "mandamentos de otimização"[190], ou seja, constituem normas que abrigam valores que podem ser realizados pelo ordenamento jurídico por intermédio de um procedimento, capaz de solucionar conflitos, denominado "ponderação".[191]

É sob esta perspectiva que ganha evidência o caráter finalístico[192] do

---

[188] Sob a perspectiva conceitual, o plenário do STF, registrou entendimento no sentido de que "Princípios são normas jurídicas de um determinado direito, no caso, do direito brasileiro"**. ADI 246/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 16.12.2004, DJ 29.04.2005. No campo doutrinário, Celso Antônio Bandeira de Mello entende que os princípios são "mandamentos nucleares do sistema", "verdadeiros alicerces do sistema", ou "disposições fundamentais que se irradiam sobre as normas". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 958. Já Celso Ribeiro Bastos apregoa que os princípios "são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica". BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 143. Gerado Ataliba, por seu turno, defende que "os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)". ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: 2011, p. 34-35.

[189] Luis Virgílio Afonso da Silva entende que, à semelhança de outras ordens jurídicas, o termo "princípio", no direito nacional, detém plurissignificação. SILVA, Luis Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 35. Sobre o assunto, Régis Fernandes de Oliveira assim se posiciona: "Em notável estudo sobre os princípios jurídicos e o positivismo jurídico, Genaro R. Carrió, jusfilósofo argentino, esclarece que há nada menos que sete focos de significação do que seja um princípio". OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias – taxas e preços públicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p, 82; CARRIÓ, Genaro R. **Principios jurídicos y positivismo jurídico**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970, p. 34-36. Já para André Lalande, o termo "princípio" se traduz no "conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado". LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie**. 8. ed. Paris: Presses Universitaires, 1960, p. 828,

[190] É Robert Alexy que, em contraposição a Ronald Dworkin, caracteriza os princípios como "mandamentos de otimização". Para maior aprofundamento desta caracterização, ver as seguintes obras do autor: ALEXY, Robert. **Theory of constitucional rights**. Trad. Julian Rivers. Oxford: Oxford University, 2002; _____. **On the structure of legal principles**. In: *Ratio Juris*, n. 13, 2000; _____. **Theorie der Grundrechte**. Baden-Baden: Nomos, 1985; _____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

[191] ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 64. Acerca dos detalhes conceituais daquilo que vem a significar a "ponderação", Ana Paula de Barcellos entende que tal atividade pode se materializar: a) na forma como se aplicam os princípios (como fazem Dworkin e Alexy); b) no modo de solucionar qualquer conflito normativo; ou, até mesmo, c) no elemento próprio do discurso e da racionalidade da decisão (na linha de Humberto Ávila). Maiores detalhes, ver: BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 24-27.

[192] Sobre o caráter eminentemente finalístico dos "princípios", ver: SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 35 e ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71.

"princípio", uma vez que o mesmo ilustra um estado ideal das coisas que precisa ser aferido através de ações comportamentais que se inclinam à consecução do fim almejado.

Desta feita, os princípios se exprimem por normas que possuem uma carga valorativa mais contundente[193], seja sob a perspectiva da relevância da decisão política por eles exteriorizada, seja no plano do fundamento ético por eles veiculado[194], constituindo a base do sistema jurídico[195]. Por tal razão é que se afirma que muito mais grave é violar um princípio do que uma norma.[196]

---

[193] Nesse sentido: SPLICIDO, Christiane. **A validade do princípio da dignidade da pessoa humana e o pós-positivismo**. Revista Direito e Práxis, vol. 4, n. 1, 2012, p. 75 e MARTINS, Mauro Pereira. Os Princípios e a Normatividade Jurídica. **Revista Normatividade Jurídica**. Rio de Janeiro: EMERJ, 2013, p. 202, para quem "Os princípios contêm, normalmente, maior carga valorativa, um fundamente ético, uma decisão política relevante e indicam determinada direção a seguir".

[194] No confronto entre norma e princípio, demonstrando a prevalência e a importância axiológica do princípio em relação à norma, Agostinho Gordillo assenta que "a norma é um específico e determinado mandamento, mas o princípio, sobre ser norma, tem um caráter de conferir sentido, de conferir uma direção estimativa, de conferir uma dimensão específica, dentro de um sistema. Ele conduz à intelecção das normas, ele se irradia, se expande e penetra as várias normas. Por isso podemos logo dizer que transgredir um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma". GORDILLO, Agostinho, *apud* MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Teoria geral do direito. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 6.

[195] "Os princípios caracterizam-se por serem a base do sistema jurídico, os seus fundamentos últimos. Neste sentido é que se compreende sua natureza normogenética, ou seja, o fato de serem fundamento de regras, constituindo a razão de ser, o motivo determinante da existência das regras em geral. [...] Os denominados princípios (constitucionais) são normas que consagram valores que servem de fundamento para todo o ordenamento jurídico, e irradiam-se sobre este para transformá-lo em verdadeiro sistema, conferindo-lhe a necessária harmonia". TAVARES, André Ramos. **Tratado de arguição de preceito constitucional fundamental**: lei n. 9.868/99 e lei n. 9.882/99. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 110-111. No mesmo sentido, ver: ENTERRÍA, Eduardo García de. **La constitución como norma y el tribunal constitucional**. Madrid, 1985, p. 98; CANOTILHO. J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 545.

[196] "Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 818. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba alerta que os princípios "expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências". ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: 2011, p. 35. No STF, destacando a extrema gravidade de condutas comissivas ou omissivas transgressoras de princípios, ver: **ADI 1.458 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.05.1996, DJ 20.09.1996; **ADI 1.439 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.05.1996, DJ 30.05.2003.

É por tal razão que os princípios não se sujeitam à regra do "tudo ou nada" (*all-or-nothing*), nem para a questão da "validade ou invalidade", sobretudo porque possuem distinta dimensão na importância ou no peso (*dimension of weight*) [197]. Os princípios orientam-se, única e verdadeiramente, para a perspectiva da ponderação.[198]

Por outro lado, as regras consistem em mandamentos definitivos cuja aplicação avoca apenas a subsunção do fato à norma, ou seja, desdobram-se cartesianamente (nos planos fático e jurídico), ou pela possibilidade, ou pela impossibilidade.

Se a regra se investe de validade, o resultado esperável será a certeza do seu cumprimento, razão pela qual Robert Alexy[199] entende que a aplicação de uma regra, diferentemente da aplicação utilizada para o princípio, fundamenta-se na "subsunção", e não na "ponderação".[200]

---

[197] As expressões "*all-or-nothing*" e "*dimension of weight*", de autoria de Ronald Dworkin, são utilizadas pelo autor para distinguir princípios e regras. Para o citado autor, as regras são aplicáveis, via de regra, de forma disjuntiva, à maneira do tudo-ou-nada (*all-or-nothing*), presentes os pressupostos de fato previstos. Assim, ou a regra é válida, e a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão; podem conter exceções, casos em que devem ser arroladas da forma mais completa, sob pena de ser inexata. Já os princípios funcionam de outra forma, pois não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas, possuem uma dimensão de peso ou importância (*dimension of weight*). Sobre o assunto, as seguintes obras do autor: DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 39. Título original: Taking rights seriously; _____. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Título original: Law´s empire; _____. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Título original: A matter of principle.

[198] Nesse sentido: BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo** – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.335-336; SARMENTO, Daniel. **A ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 103-104; ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo.** Tradução de Luís Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 68; SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e Interpretação Jurídica.** São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149; BARCELLOS, Ana Paula de. **Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional**. In: A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Luís Roberto Barroso (Org.). 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.55. No mesmo sentido, no STF, abordando os princípios sob a perspectiva da ponderação, ver: **ADPF 101/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 24.06.2009, DJe 01.06.2012.

[199] ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 64

[200] Admitindo a "ponderação" também entre regras, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 52-64. Em

Assim, é comum definir a regra como proporção normativa cuja operacionalidade se revela sob a forma de "tudo ou nada" (*all or nothing*)[201], garantindo-se direitos e impondo-se obrigações de maneira definitiva, de forma que, dando o fato nela previsto, deverá incidir, de modo direto e automático, produzindo seus efeitos esperados.[202]

Noutras palavras, a regra é um comando eminentemente objetivo, que não oferta margem à sofisticação analítica sobre sua incidência, uma vez que se atrela ao quase matemático fenômeno da "subsunção"[203], e não à otimização de um mandado. Desta forma, com arrimo na doutrina de Robert Alexy, é possível concluir que os mais tradicionais princípios (da legalidade, da proporcionalidade, da anterioridade, da não-cumulatividade, da capacidade contributiva, etc.) revelam-se, verdadeiramente, como "regras", e não como "princípio"[204], raciocínio este que será também aplicado às imunidades tributárias.

---

sentido contrário, entendendo que "[...] a ponderação corriqueira de regras fragilizaria a própria estrutura do Estado Democrático de Direito; pouco valeriam as decisões do Poder Legislativo se cada aplicação da norma se transformasse em um novo processo legislativo, no qual o aplicador passasse a avaliar, novamente, todas as conveniências e interesses envolvidos na questão para, ao fim, definir o comportamento desejável". BARCELLOS, Ana Paula de. **Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional.** In: A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Luís Roberto Barroso (Org.). 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 80.

[201] Como já consignado em nota anterior, a expressões "*all-or-nothing*" (tudo ou nada) é de autoria de Ronald Dworkin. Segundo o autor, as regras são aplicadas sob a forma do "tudo ou nada", isto é, "If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in wich case the answer it supplies must be accepted, o ris not, in wich case it contributes nothing to the decision". DWORKIN, **Taking Righs Seriously**, Cambridge: Harvard University Press, 1978, p. 24.

[202] Ronald Dworkin, ao tratar dos princípios, trabalhou essencialmente na diferenciação entre regras e princípios, determinando em sua formulação teórica uma crítica ao positivismo jurídico, afirmando que, as regras possuem uma dimensão de validade, sendo que os princípios possuem uma dimensão de peso. Assim, as regras estariam numa disposição excludente, ou seja, versada pela expressão "tudo ou nada", em que uma regra prevalecerá sobre a outra, diante da ocorrência de uma colisão". DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p.39.

[203] Sobre o assunto, ver: BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**: Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 329. Sobre a descrição da estrutura geral da subsunção, ver: BARCELLOS, Ana Paula de. **Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional**. In: A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Luís Roberto Barroso (Org.). 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 55.

[204] SILVA, Luis Virgílio Afonso da. **Princípios e regras**: mitos e equívocos acerca de uma distinção. In: BONAVIDES, Paulo. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte: Del Rey, n. 1, jan./jul. 2003, p. 607-630.

Para Robert Alexy, o conceito de norma pode, sim, estar associado a uma regra ou a um princípio[205], não devendo se olvidar, no entanto, da dificuldade desta identificação anteriormente ao momento de decisão.[206]

À luz do exposto, percebe-se que os princípios são “mandamentos de otimização”, uma vez que “ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” [207], o que significa que o princípio, gravitando em torno das possibilidades fática e juridicamente existentes, avoca um parâmetro gradualíssimo de satisfação, separando o que é mais possível daquilo que é menos possível.

Em sentido diverso, a regra revela-se numa perspectiva eminentemente cartesiana de satisfação, ou seja, ou se satisfaz a regra, cumprindo o que ela impõe, ou não se satisfaz a regra, descumprindo o que por ela é imposto, o que permite concluir que a regra só existe dentro daquilo que é fática e juridicamente possível.

Régis Fernandes de Oliveira[208] entende que “O que vale a pena notar [...] é que o princípio é mais que mera regra. Posso destruir a regra, revoga-la, sem atingir o sistema como um todo. Não posso destruir o princípio, porque atinjo a estrutura”.

Esta a razão pela qual Roberto Alexy[209] afirma que a “distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau”, razão pela qual o autor utiliza o conceito de “norma” como gênero, do qual poderiam ser

---

[205] ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Luis Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90. De sua tese, pode-se obter a conclusão de que uma determinada norma será regra ou princípio não em decorrência das propriedades existentes em seu enunciado linguístico, mas, especialmente, em razão do modo como se apresenta ao colidir com outras normas.

[206] Sobre esta dificuldade, ver: GÜNTHER, Klaus. **The Sense of Appropriateness: Aplication Discourses in Morality and Law**, Trad. John Farrel. Nova Iorque: State University of New York Press, 1993, p. 207.

[207] ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Luis Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

[208] OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 83.

[209] ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Luis Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

espécies a “regra” e o princípio”[210], cabendo também se fazer menção à observação de Ronald Dworkin[211] no sentido de que “às vezes, regras ou princípios podem desempenhar papéis semelhantes e a diferença entre eles reduz-se quase a uma questão de forma”.

Considerando os elementos conceituais já postos, urge questionar se as imunidades tributárias seriam “princípios” ou “regras”.

Adotando-se como fundamento o fato de a norma imunizante possuir força inibitória de competência fiscal impositiva, servindo-lhe como carga negativa, afigura-se mais coerente compreender esta norma na perspectiva de uma “regra”, e não de um “princípio”, de tal forma que a norma de imunidade tributária possui, no mínimo, uma dimensão preponderante de “regra”.

Nesta perspectiva cognitiva, o poder político – e indelegável – da instituição de tributos, que recebe o nome de competência tributária, é uma “regra”, ao ponto que sua face negativa e inversa, relacionada às imunidades tributárias, também não pode deixar de o ser, razão pela qual é incabível qualquer ponderação quanto à amplitude dos efeitos de uma imunidade tributária em si mesma, posto que esta não tem o condão de ser flexibilizada.

No entanto, uma ressalva no raciocínio ora exposto se afigura imprescindível: dependendo do tipo e espécie de norma imunitória, há que se ter em mente e conferir preferência ao seu elemento teleológico, identificando, verdadeiramente, que seu objetivo precípuo e maior consiste na estrita realização e efetivação de um determinado princípio[212], na busca de uma finalidade estatal de

---

[210] Contrariando Roberto Alexy, Rodolfo Luis Vigo entende que o gênero será a “regra”, e não a “norma”, enquanto as espécies serão as “normas” e os “princípios”. O referido autor defende com ênfase a manutenção do termo “regra” como gênero, justificando seu ponto de vista sob o fundamento de que ele se “harmoniza mais facilmente com a linguagem dos operadores jurídicos”. VIGO, Rodolfo Luis. **Los princípios jurídicos: perspectiva jurisprudencial**. Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 73.

[211] DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p.44.

[212] É por isso que Misabel Abreu Machado Derzi afirma que “Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais”. DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 225.

notável relevância.

Mutatis mutandis, ainda que se atrele a norma imunitória a uma dimensão de "regra", não se pode esquecer dos múltiplos valores[213] que se ligam a tais regras, e que lhes servem como amparo justificador e finalístico.[214]

Assim é que os "princípios" subjacentes às "regras" de imunidade tributária abrem-se para uma "ponderação", cujo desdobramento, como visto anteriormente, colide-se com estas, mas alinha-se com aqueles. Em outras palavras, não se pondera sobre a regra de imunidade tributária, mas, sim e tão somente, sobre o princípio que lhe oferece sustentáculo.

Ou seja: há um campo principiológico na regra de imunidade, revestido de flexibilidade, no qual a ponderação sobre os princípios que lhe dão guarida haverá de torna-la compatível com o excelso objetivo da norma constitucional. Percebe-se, assim, um espaço aberto para uma força criativa que, no plano jurisdicional, revela-se decisivo para a vida social.[215]

Não obstante ambos – princípios e imunidade tributária – limitem o poder

---

[213] Sobre o conjunto de valores protegido pela imunidade tributária e seu alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, ver: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **ACO 803 TAR-QO/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.04.2008, DJe 26.09.2011; **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985. No mesmo sentido, no campo doutrinário, ver: MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 203; BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208.

[214] Sobre o elemento finalístico das imunidades tributárias, Humberto Ávila observa que "[...] a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão dos encargos tributários, a consecução das finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

[215] Pontes de Miranda, citado por Reis Friede, afirma que "Se o conteúdo fosse o de impor a letra legal, e só ela, aos fatos, a função judicial não corresponderia àquilo para que foi criada: realizar o direito objetivo, apaziguar. Seria a perfeição, em matéria de braço mecânico do legislador, braço sem cabeça, sem inteligência, sem discernimento; mais: antissocial e – como a lei e a jurisdição servem à sociedade – absurda. Além disso, violaria, eventualmente, todos os processos de adaptação da própria vida social, porque só a eles, fosse a Ética, fosse a Ciência, fosse a Religião, fosse a Arte, respeitaria, se coincidissem com o papel escrito". MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, *apud* FRIEDE, Reis. **Ciência do direito, norma, interpretação e hermenêutica jurídica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999, p. 70.

estatal de tributar[216], é por isso que Aliomar Baleeiro[217] sugere que a análise das imunidades tributárias seja realizada sob a lanterna dos princípios, tendo em vista que são estes princípios que contém valores fundamentais decisivos na compreensão das imunidades, servindo até mesmo para inspirar a norma imunizante.[218]

2.3 A imunidade tributária na perspectiva da não-incidência

Como registra Marcos Bernardes de Mello[219], no direito brasileiro o fenômeno da incidência das normas jurídicas mereceu detalhada sistematização teórica pelo pensamento de Pontes de Miranda, de forma que "ocorridos os fatos que constituem o seu suporte fático, a norma jurídica incide, incondicionalmente, infalivelmente, isto é, independentemente do querer das pessoas". Nesse sentido, a incidência seria "o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico".

No âmbito do direito tributário, a referida teoria ganhou *status* e relevância, inaugurando dois campos diametralmente distintos, quais sejam, o da

---

[216] Em recente precedente plenário, seguindo voto do Relator, Ministro Luiz Fux, o STF assentou que: "As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[217] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 233.

[218] Entendendo que os "princípios" servem para inspirar as normas de imunidade tributária, Misabel Abreu Machado Derzi afirma que "[...] as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram". DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 225. No mesmo sentido, ver: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário,** 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 252; FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. São Paulo, 2010. 164f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário – Orientador: Estevão Horvath) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 12-13; MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, CEU, 1998, p. 119.

[219] MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57-58.

incidência e o da não incidência.[220]

Amílcar de Araújo Falcão[221] entende que a não incidência poderia ocorrer sob duas formas distintas: a primeira, no caso da falta de previsão pela esfera competente para contemplar certos fatos na hipótese abstrata de incidência (a chamada não incidência pura e simples); e a segunda, pelo comando constitucional determinante de que certos bens, situações ou pessoas não devam ser tributados (aqui se falando em imunidade tributária).

Sob esta perspectiva de visão, a norma jurídica imunitória, atuando simultaneamente à regra de tributação, não permitiria sua incidência, o que acabaria por impedir o nascimento da obrigação tributária. Desta forma, como a norma jurídica que confere imunidade encontra-se prevista na Constituição Federal, daí seu fundamento como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Ruy Barbosa Nogueira[222] entende que a imunidade tributária é uma típica espécie de não incidência constitucionalmente qualificada, uma vez que se trata de "uma proibição dirigida ao legislador para nem sequer criar ou instituir o imposto sobre os fatos, relações fáticas ou situações imunizadas".

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho[223], em seu magistério, adota esta corrente de pensamento ao afirmar que os princípios e as imunidades tributárias constituem espécies típicas de limitações constitucionais ao poder de tributar, nas quais a imunidades, especificamente, seriam uma não incidência constitucionalmente qualificada. Para o autor, "à luz da teoria da norma jurídica, os

---

[220] Sobre o paralelo da "incidência" e da "não incidência", José Souto Maior Borges prega que "Não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra *dentro* do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra *fora* do campo de incidência da regra jurídica de tributação". BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 184.

[221] FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64.

[222] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 113.

[223] COÊLHO. Sacha Calmon Navarro**. Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.167.

dispositivos constitucionais imunizantes ´entram´ na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes"[224], na qual o dispositivo constitucional atinente à imunidade atua na hipótese de incidência do tributo, excluindo de certos fatos ou aspectos aquilo que o autor denomina de "virtude jurígena", retirando-lhes a juridicidade e, por consequência, seu campo de incidência.[225]

Idêntico pensamento tem Gilberto de Ulhôa Canto[226], para quem a imunidade consiste na "impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente", além de Rubens Gomes de Souza[227], que enxerga a imunidade como uma "hipótese especial de não incidência".

No mesmo sentido é o pensamento de Betina Treiger Grupenmacher[228] que, balizando-se no conteúdo do próprio texto constitucional, afirma que:

> [...] as imunidades não estão previstas apenas no art. 150, inciso VI da Magna Carta, mas também no art. 153, § 3º, inciso III, no art. 155, § 2º, inciso X, alínea ´a, no art. 156, § 2º, inciso I, dentre outros, cuja redação se denota que as imunidades são efetivamente regras de não incidência, pois é certo que tais normas proíbem-na ao determinar que os referidos tributos (IPI, ICMS, ITBI) ´não incidirão´ nas hipóteses que descrevem".

---

[224] COÊLHO. Sacha Calmon Navarro**. Teoria do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p.148.

[225] COÊLHO. Sacha Calmon Navarro**. Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 336. Nesta obra (p. 340), o autor entende que "ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurígenos (área de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do ´fato gerador´ é intributável à falta de previsão legal). As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo não vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o limitar o poder de tributar".

[226] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre imunidade tributária dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 52, 1958, p. 34.

[227] SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 72.

[228] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária: reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p.840-856.

Não pensa diferente José Souto Maior Borges[229] que, louvando o magistério de Gilberto de Ulhôa Canto, também afirma que a natureza jurídica da imunidade tributária se situa no campo da não-incidência.[230]

Em sentido diametralmente oposto, Bernardo Ribeiro de Moraes[231] defende que "aceitar a imunidade como uma não incidência constitucionalmente qualificada seria confundir efeito com a causa".

Para o autor, a imunidade tributária configuraria uma vedação constitucional que proíbe a instituição do imposto sobre certas situações, ao passo que a não incidência seria a consequência desta proibição constitucional, entendimento este que também encontra apoio em outros doutrinadores do direito

---

[229] BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 217-218. "A imunidade tributária é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. A rigor, portanto, a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é a apenas a soma das atribuições fiscais que a constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada. Ao imunizar, a Constituição proíbe que se estenda o âmbito de valides da própria lei tributária sobre as pessoas ou bens imunes. Sob reserva de lei, o exercício do poder impositivo é vedado ao ente público nos casos de imunidade. Por isso, é inobjetável a lição de Ulhôa Canto no sentido de que, nas hipóteses de imunidade, a Constituição, ao ratear os campos impositivos, outorga ao ente público o seu campo impositivo previamente reduzido pela exclusão de pessoas ou fatos, postos fora da área tributária. A regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada".

[230] Também enxergando na imunidade tributária uma norma de não incidência constitucionalmente qualificada, ver: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 272; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64; FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 370; Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 206; CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. 3, p. 190; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre as imunidades tributárias dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 52, abr./jun. 1958, p. 34; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167; SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p. 186; BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. **Revista de direito tributário**, n. 3, ano II, São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, jan./mar. 1978, p. 167-168 e GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 163-165.

[231] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 122. (Pesquisas tributárias. Nova Série, 4). Segundo o autor, "a noção de não-incidência não tem validade para o Direito, pois haveria no caso um conceito metajurídico, sem utilidade alguma para a ordem jurídica. Não se pode admitir que a Constituição tenha normas jurídicas que não incidam, pois abrigaria normas sem valia jurídica (a norma jurídica é criada para incidir".

brasileiro.[232]Também abrindo divergência aos pensamentos dos autores acima citados, Geraldo Ataliba[233] entende que a norma jurídica apresenta a estrutura de *hipótese*, *mandamento* e *sanção*, onde: a) a hipótese descreve um fato sujeito à tributação; b) o mandamento contém comandos que tornam compulsórios determinados comportamentos aos destinatários da norma jurídica tributária; c) a sanção, caso o inadimplente não cumpra o cumprimento do comando previsto na norma.

Filiando-se à corrente que também condena a qualificação das imunidades tributárias como uma não-incidência constitucionalmente qualificada, Paulo de Barros Carvalho[234] defende que norma de imunidade é regra de estrutura, que tem a função de definir as balizas que orientam as regras de comportamento e suas relações entre si, devendo normatizar a criação, modificação e extinção das regras de comportamento, razão pela qual, por qualificarem-se como regras de estrutura, as imunidades poderiam estar relacionadas diretamente com o fenômeno jurídico da incidência.

Cabe, neste ponto, trazer à baila o ensinamento de Pontes de Miranda[235], quando este afirma que:

> A regra de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta a atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie.

---

[232] Entendendo que a imunidade tributária não se configura como uma modalidade de não incidência constitucionalmente qualificada, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 315-318. Isso porque, segundo o autor, não se pode admitir, contraditoriamente, uma incidência de regra que não incida. Acerca da impropriedade deste conceito, ver também: CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 106-109.

[233] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 53. Nessa mesma obra (p. 76), o autor assevera: "Enquanto não ocorra o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso. Sua incidência é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese. Averiguar-se, em cada caso, se ocorreu fato subsumido à hipótese é fundamental, para apurar-se se houve ou não incidência do mandamento".

[234] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 176.

[235] MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1946**. São Paulo: Max Limonad, 1953, vol. 1, p. 156.

É, assim, sob esta linha conceitual, como registra Eduardo Sabbag[236], que se torna possível defender a imunidade tributária como uma norma de não incidência[237], tendo em vista que não trata da problemática relacionada à incidência do tributo, mas, sim, daquela relacionada ao exato momento que a antecede na lógica temporal da relação jurídico tributária, ou seja, ao momento da percussão tributária, razão pela qual é possível afirmar que as normas de imunidade são normas vedatórias da incidência com *status* constitucional. Todavia, a visualização da imunidade tributária como uma modalidade de não incidência constitucionalmente qualificada é contestada, como já se viu.

No entanto, como observa Betina Treiger Grupenmacher[238], é necessário destacar que a norma jurídica de imunidade tributária não prescreve uma "não incidência natural" (ou "pura e simples"), porquanto esta pressupõe a não ocorrência de uma previsão normativa tributária sobre um fato, ou seja, que o fato não se enquadra sobre a hipótese, ao passo que a imunidade – e até mesmo a isenção – traduzem-se em declarações expressamente positivadas do legislador sobre determinados fatos, obstacularizando-lhes as consequências tributárias impositivas.

---

[236] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 24-25.

[237] Enxergando na imunidade tributária uma norma de não incidência constitucionalmente qualificada, ver: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 272; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64; FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 370; Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 206; CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. 3, p. 190; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre as imunidades tributárias dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 52, abr./jun. 1958, p. 34; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167; SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p. 186; BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. **Revista de direito tributário**, n. 3, ano II, São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, jan./mar. 1978, p. 167-168 e GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 163-165.

[238] GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 167-168.

Noutros termos, como destaca Alfredo Augusto Becker[239], a "não incidência pura e simples" traduz-se em meio de não tributação indicador de eventos extrínsecos ao campo fático da hipótese de incidência tributária, por serem insuficientes, excedentes ou, simplesmente, estranhos à realização da hipótese.

Isso porque o legislador, desdenhando o fato, retirou-lhe qualquer possibilidade de tributabilidade, o que o mantém meramente como fato da vida, e não como fato jurídico tributário[240]. Os eventos podem ser os mais variados possíveis[241]: o lazer em um parque; o salto de paraquedas; o conviver em família, além de outras hipóteses nas quais se repugna a incidência. Ora: dúvida não há de que tais fatos e eventos situam-se fora do campo da tributação. No entanto, não se pode confundir a "não incidência pura e simples" com a não incidência da regra da tributação (imunidade ou isenção). De fato, o IPTU não incidirá sobre o prédio de propriedade de uma instituição de educação sem fins lucrativos, dedicado às suas finalidades essenciais, por força da norma constitucional de imunidade tributária, pois, do contrário, haverá a normal incidência.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho[242], enquanto as normas de não incidência natural ou pura referem-se a um "não ser", as normas imunitórias e de isenção são meras técnicas legislativas que provêm de entes legais impositivos. Assim, como ressalta José Souto Borges Maior[243], ter-se-á a "não incidência pura e simples" diante da inexistência dos pressupostos de fato idôneos para desencadear,

---

[239] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 305.

[240] Para um comparativo entre hipótese de não incidência pura e simples com a imunidade tributária, ver: "NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A imunidade contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 194. Para o citado autor, a imunidade tributária revela-se como o resultado de uma qualificação jurídica feita naquela (hipótese de não incidência) pela Constituição, ou seja, quando o Constituinte normatiza uma ressalva do poder e da competência impositiva, transforma a hipótese de não incidência pura e simples em uma hipótese de não incidência juridicamente qualificada, e esta, se prevista na Constituição, será hipótese de imunidade tributária.

[241] Os exemplos são citados por SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 25.

[242] COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 170.

[243] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218.

automática e infalivelmente, a incidência da norma.

Quando o legislador ordinário descreve a norma jurídica, está proibido de inserir no polo passivo da relação jurídico-tributária aquelas pessoas, situações e bens guardados pela norma imunizante, sob pena de incidir em flagrante inconstitucionalidade.[244] Com maior ênfase, não poderá o Fisco, no processo de interpretação e aplicação da lei, furtar-se do dever de obediência às limitações ao poder de tributar[245] do Estado.

Enfim, inúmeras críticas se abrem à visualização da imunidade tributária uma não-incidência constitucionalmente qualificada.

É que este conceito encontra suas raízes no fato de que toda norma jurídica, para ostentar a condição de jurídica, sempre deverá incidir, o que torna impossível, então, de se ter a norma imunizante a definir um campo fora deste alcance.

Além disso, nesta perspectiva, se estaria trazendo para o campo jurídico uma realidade não jurídica[246], quando, na verdade, a norma que insere no campo jurídico-constitucional a delimitação da competência tributária é que já contempla em seu bojo pessoas, situações e bens que, por sua natureza, são insuscetíveis de tributação.

---

[244] Nesse sentido, ver os seguintes precedentes, nos quais o STF declarou a inconstitucionalidade de legislações ordinárias que incluíram no polo passivo da relação jurídico-tributária situações protegidas por normas constitucionais de imunidade tributária (art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º) envolvendo instituições de educação e assistência social, bem como entidades beneficentes de assistência social: **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012 e também o **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013.

[245] Os termos "poder" e "poder tributário" serão abordados com maior profundidade neste capítulo, ao se analisarem as imunidades tributárias na perspectiva da delimitação da competência tributária.

[246] Discorrendo sobre a eficácia da norma jurídica, Marcos Bernardes de Mello ensina que "somente depois de gerado o fato jurídico, por força da incidência, é que se poderá falar de situações jurídicas e todas as demais espécies de efeitos jurídicos (eficácia jurídica). É preciso, portanto, considerar que há a eficiência da norma jurídica (chamada eficácia legal), de que resulta o fato jurídico, e a eficácia jurídica, que decorre do fato jurídico já existente. Não é possível, dessarte, falar de eficácia jurídica (relação jurídica, direitos, deveres e demais categorias eficaciais) antes de ocorrida e eficácia legal (incidência)". MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57-58.

E, por fim, a imunidade não teria capacidade de atuar na hipótese de incidência, uma vez que, nesta hipótese, há apenas a previsão de um fato, que somente assumirá feições jurídicas a partir do momento em que ocorrer o evento previsto na respectiva hipótese.

Desta forma, partindo-se do pressuposto de que a incidência do comando normativo tornaria jurídico um determinado fato, não afigurar-se-ia possível pressupor que a imunidade tributária seria uma não incidência, tendo em vista que, na verdade, se estaria querendo afirmar que tão somente ainda não ocorreu aquele fato previsto na hipótese. Noutras palavras, a juridicidade do fato dependeria da subsunção desse fato à hipótese legal, o que ensejaria, por consequência imediata, a incidência da norma.

2.4 A imunidade tributária na perspectiva da competência

Como se verá a seguir, significativa parcela da doutrina e da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal inclina-se no sentido de ligar umbilicalmente as imunidades tributárias à figura da *competência*[247] constitucionalmente estabelecida aos poderes públicos tributantes competentes.

Sob diferentes perspectivas dentro do campo da competência, as visões diversificam-se, ora para enxergar as imunidades sob o prisma da exclusão ou supressão de competência tributária, ora como incompetência tributária, ora como limitação da competência tributária.

---

[247] No Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição Federal de 1988, os entes políticos, a bem da verdade, exercem apenas e tão somente sua "competência tributária" dentro de moldes constitucionais rigidamente estabelecidos, e que são exercitáveis através de leis instituidoras de tributos, em respeito ao princípio da legalidade (art. 5º, inciso II, art. 37, *caput* e art. 150, inciso I da CF/88). Por isso é que, como se verá adiante, não há espaço para se falar em "poder tributário", expressão que aliás sequer se alinha com a própria noção de democracia. Quando se fala em "poder" no modelo do Estado Democrático de Direito, sua referência deve estar diretamente relacionada ao povo, pois é este que, efetivamente, é seu único e exclusivo detentor. Sobre o assunto, José Roberto Vieira assevera: "Essa heterogeneidade da expressão 'poder' tributário aponta para a atitude cientificamente condenável – pela inexatidão manifesta – de admitir a convivência de diferentes funções e competências dentro da mesma categoria conceptual; algo que, no caso, tem inegáveis vínculos históricos com certas construções doutrinárias [...]". VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 615.

2.4.1 Imunidade como exclusão ou supressão da competência tributária

José Eduardo Soares Mello[248] entende que a imunidade tributária é uma exclusão da competência dos entes da federação para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição. O mesmo autor[249], em outra obra de sua autoria, afirma que as imunidades "caracterizam-se como exclusão de competência, constituindo direito e garantia individual", estando inseridas "no núcleo irreformável da Constituição (art. 60, § 4º, IV), consoante diretriz do STF".

Também Amílcar de Araújo Falcão[250] defende que a imunidade "é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo".

José Souto Maior Borges[251] também entende que a "imunidade tributária

---

[248] MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 153. No mesmo sentido, de que a imunidade tributária deve ser vista como uma exclusão ou supressão constitucional da competência tributária, ver: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64; FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 370; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 206; MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 327; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Apresentação. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9; CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A imunidade e as garantias constitucionais – Alcance do art. 150, VI, "d" da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 31-32; MAIOR, José Souto Borges. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 409-410.

[249] MELO, José Eduardo Soares. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 187.

[250] FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Financeiras, 1964, p. 117. Tentando justificar seu ponto de vista, o autor continua: "Esquematicamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional".

[251] BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 217-218.

é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária", outorgando "ao ente público o seu campo impositivo previamente reduzido pela exclusão de pessoas ou fatos, postos fora da área tributária".

Sob esta perspectiva conceitual, afigura-se relevante destacar que a supressão ou exclusão da competência tributária sugerem a ocorrência de dois momentos anteriores à delimitação e definição do seu campo competencial. Sob esta perspectiva, a norma de atribuição de competência teria sua atuação para, em seguida, atuar a regra da imunidade, excluindo ou suprimindo parte da competência que, num momento anterior, havia sido instituída.

Em sentido diverso, ou seja, entendendo que a imunidade tributária não se situa no campo da exclusão ou supressão da competência tributária, Luciano Amaro[252] defende que a norma constitucional de imunidade não atua em um momento posterior à outorga de competência tributária, mas simultaneamente a este, colaborando nas definições das faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas, razão pela qual não se trata de uma limitação ou supressão de competência tributária ou do poder de tributar, pela razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar ou competência impositiva.

Idêntico pensamento condenatório a essa classificação tem Clélio Chiesa[253], para quem "defender que a imunidade é a supressão ou exclusão do *poder tributário* pressupõe admitir cronologia entre as normas que outorgam competência aos entes tributantes e às normas imunizantes". Segundo o autor, é "como se primeiro ocorresse a incidência das normas imunizantes e, ato contínuo,

---

[252] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 45. No mesmo sentido, entendendo que a imunidade tributária não se apresenta como exclusão ou supressão constitucional da competência impositiva (do poder tributário), ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 313-315, que entende que a competência tributária é o resultado de uma conjunção de normas constitucionais. Idêntico pensamento tem Clélio Chiesa, que entende que "defender que a imunidade é a supressão ou exclusão do *poder tributário* pressupõe admitir cronologia entre as normas que outorgam competência aos entes tributantes e às normas imunizantes. É como se primeiro ocorresse a incidência das normas imunizantes e, ato contínuo, ocorresse a supressão ou exclusão de parte dessa competência". CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 110.

[253] CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 110.

ocorresse a supressão ou exclusão de parte dessa competência".

Paulo de Barros Carvalho[254], por seu turno, também apresenta críticas quanto à definição da natureza jurídica das imunidades tributárias na perspectiva da supressão ou exclusão da competência, já que a etimologia dos verbos "excluir" e "suprimir", que significam, respectivamente, a expulsão de algo que já estivera incluído e anulação/eliminação, já estão a revelar falhas no conceito, uma vez que não é possível cogitar tratar-se a imunidade tributária como norma que expulsa ou elimina uma norma anterior de competência tributária.

Também José Wilson Ferreira Sobrinho[255] entende não se tratar de exclusão da competência tributária, uma vez que seu âmbito já nasce precisamente demarcado pela Constituição Federal. Para o autor, se houve limitação, a mesma ocorreu no campo da política jurídica, através de um exercício de juízo de valor que tem aptidão para "operar redução ou ampliação do que merecerá juridicização", afirmando o autor que a "limitação, portanto, é metajurídica".

Antes de mais nada, é relevante registrar que a competência tributária nada mais significa do que a aptidão jurídica para criar tributos, por meio da qual a legislação descreve suas hipóteses de incidência, seus sujeitos (ativos e passivos), suas bases de cálculo e suas respectivas alíquotas. União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, reais detentores da competência tributária, receberam do legislador constituinte poderes para instituírem as mais variadas modalidades de tributos, dentro de suas respectivas competências.

Assim, a Constituição Federal disciplinou, de forma taxativa, rigorosa e

---

[254] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 181-186. Na mesma obra, o autor, enfatizando que a norma imunizante tem nascimento concomitante com as normas constitucionais que estabelecem a competência tributária, ressalta que "a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos das Constituições fixaram". No mesmo sentido, José Souto Maior Borges defende que "[...] a imunidade não subtrai competência tributária pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada".

[255] SOBRINHO, José Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996, p. 63.

exaustiva, o exercício das competências tributárias[256], subtraindo do legislador ordinário a possibilidade deste definir, a seu critério, o real alcance das normas jurídicas que instituam tributos, não se concebendo, desta forma, que a legislação ordinária ouse "desafiar"[257] o conteúdo da norma constitucional de imunidade tributária, estando impedida de incidir sobre fatos, bens e pessoas[258], tendo em vista a inabalável "negação radical do direito de tributar".

É por isso que existem determinados campos de competência, revestidos de típica intributabilidade[259], nos quais não é possível subsistir a tributação. Como observa Eduardo Sabbag[260], "desse modo entende-se que se afeta pela via negativa a competência tributária", não obstante seja possível encontrar, como já visto nas notas anteriores, posicionamentos diferentes no âmbito doutrinário, no sentido de que estaria a ocorrer uma verdadeira supressão constitucional da competência impositiva, ainda que tal entendimento seja condenado por outra parcela da doutrina, como já visto. A questão encontra-se longe de um consenso conceitual até mesmo

---

[256] Sobre competência tributária, seus atributos e a aplicação de tais atributos às normas de imunidade tributária ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 233; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 529; FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. São Paulo, 2010. 164f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário – Orientador: Estevão Horvath) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 30-31.

[257] O termo é utilizado por Aliomar Baleeiro, quando este afirma que "Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais". BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 374.

[258] "Ainda que em linguagem figurada, as imunidades atuam como *redomas* a proteger fatos e pessoas da incidência das normas impositivas, o que gera a sua intributabilidade. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 167. No mesmo sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 843-848, bem como MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 230.

[259] O termo intributabilidade não é utilizado apenas para o campo das imunidades tributárias. Em julgamento ocorrido no dia 17.06.1983, a 1ª turma do STF, seguindo voto do Relator, Ministro Rafael Mayer, decidiu que "a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros". (**RE 99.435/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 17.06.1983, DJ 19.08.1983). Neste julgamento, o ponto central da discussão girava em torno do real alcance do instituto da coisa julgada em matéria tributária.

[260] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 22.

na jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal[261] também é oscilante nesta classificação.

A análise comparativa dos entendimentos acima mencionados está a indicar que as imunidades tributárias não se configuram como exclusão da competência tributária, mas, sim, de influência negativa na própria norma estabelecedora de competência, sendo deste espeque eminentemente negativo da norma de competência que escoará a positivação da norma jurídica de imunidade, não se qualificando, assim, como limitação constitucional às competências tributárias[262].

Como observa Paulo de Barros Carvalho[263], "entre as regras

---

[261] No STF, entendendo que a imunidade tributária se configura como típica supressão constitucional da competência tributária, ver: **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013. Em sentido diverso, entendendo que se está diante de típica regra negativa de competência, o STF já decidiu que "a regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a *priori*, o poder impositivo do Estado [...] mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional". **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013. No mesmo sentido: **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013; DJe 12.02.2014.

[262] Entendendo que as imunidades não se caracterizam como limitação constitucional das competências tributárias, mas sim como regra negativa de competência, atuando dentro desta regra para reduzir-lhe o âmbito de eficácia, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182-184. Para o autor, a imunidade tributária não pode se configurar uma "limitação constitucional às competências impositivas", uma vez que não existe uma determinada cronologia ou aspecto temporal que determine o nascimento da competência e a destruição desta competência pela imunidade, razão pela qual a mesma se traduz, sim, em um típico "esquema sintático proibitivo ou vedatório". CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 312. No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 116. Para Clélio Chiesa, a teoria de que a "imunidade seria uma limitação constitucional às competências tributárias", apesar de cativante, está equivocada pelo fato de pressupor "a existência de cronologia entre as normas de outorga de competência e as que contemplam hipóteses de imunidades". CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 111. Para Regina Helena Costa, a imunidade tributária é "norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária". COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52. Já para José Souto Borges Maior, a imunidade tributária é também, diversamente, uma típica "limitação constitucional ao poder de tributar". MAIOR, José Souto Borges. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218-219; MAIOR, José Souto Borges. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 409-410.

[263] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.345.

competenciais estão as de *imunidades*, com preceitos delimitadores negativos do exercício legiferante". Nesse sentido, Clélio Chiesa[264] afirma que as regras imunizantes

> [...] não limitam a competência tributária; são normas constitucionais que foram inseridas na ordem jurídica positiva no mesmo instante em que foram editadas as de competência ou, posteriormente pelo poder reformador, e que ajudam juntamente com estas, a delinear o campo impositivo das pessoas políticas.

Como se verá no próximo item, é por isso que há quem entenda e defenda que as normas de imunidade tributária são, na verdade, normas de "incompetência tributária" (não obstante tal expressão não seja unanimemente aceita), exercendo "[...] a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas".[265]

2.4.2 Imunidade como incompetência tributária

Yoshiaki Ichihara[266], em seu magistério, defende que as imunidades tributárias constituem normas constitucionais expressas que caracterizam a incompetência das pessoas políticas detentoras de competência tributária, onde as normas imunitórias atuam dentro do campo da competência, delimitando-a negativamente. Seu ponto de vista é assim sintetizado:

> Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade

---

[264] CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 112. No mesmo sentido: Roque Antonio Carrazza entende que "as regras imunizantes são normas de estrutura, que atuam no campo da definição da competência tributária, contendo comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas e que ajudam a gizar as fronteiras do campo competencial tributário das pessoas políticas, apontando os limites materiais e formais da atividade legiferante". CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 401.

[265] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 198.

[266] ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 173.

> imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.

Paulo de Barros Carvalho[267], por seu turno, enxerga nas imunidades tributárias uma típica incompetência das pessoas políticas de direito constitucional para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas:

> Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. [...].
>
> 4) É que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno. É imperioso que o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos. O isolamento do núcleo de cada proposição normativa pressupõe o emprego do processo de formalização, pelo qual se caminha em busca das estruturas lógicas. E quando nos deparamos com a associação dos modais (VO) – proibido obrigar – teremos achado a afirmação ostensiva e peremptória de incompetência, justamente o contrário daquelas outras (PO) – permitido obrigar – que atribuem poderes para legislar. Daí falar-se em normas que estabelecem a incompetência.

---

[267] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 194-197. Também utilizando a expressão "incompetência tributária" com outras palavras, em recente precedente, seguindo voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, a 1ª Turma do STF proferiu entendimento no sentido de que "A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte". **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013.

A leitura da citação acima revela que, para o citado autor, a imunidade tributária qualifica-se como uma norma de estrutura, de produção, de formação ou de transformação de outras normas, onde as normas constitucionais veiculadoras de imunidades configuram-se como normas que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para a instituição de tributos que alcancem situações, fatos, bens e pessoas expressamente previstas na norma constitucional imunizante.

Também Roque Antonio Carrazza[268], para quem as imunidades tributárias demarcam negativamente a competência tributária dos entes políticos, na qual "as normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações".

São por estes fundamentos que a norma imunizante se revela para os autores citados como um verdadeiro sinalizador de "incompetência tributária" ou regra de incompetência[269] (não obstante tal expressão não seja unanimemente aceita)[270], exercendo a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas.

---

[268] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 763. Para o autor (p. 757-758), a expressão "imunidade tributária" pode ser compreendida tanto em sentido *lato*, significando a incompetência das pessoas políticas para tributar casos determinados devidamente traçados na Constituição, como em sentido *stricto*, como norma constitucional que veda aos entes públicos a tributação de determinadas pessoas em razão de sua natureza jurídica, da atividade que exercem ou por estarem ligadas a fatos ou situações expressamente imunes.

[269] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 195-196. Também utilizando a expressão "incompetência tributária" com outras palavras, em recente precedente, seguindo voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, a 1ª Turma do STF proferiu entendimento no sentido de que " A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte". **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013.

[270] "A imunidade "não se trata, genuinamente, de uma regra de incompetência, mas de uma regra que impede o fenômeno da incidência". GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 167. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 844.

2.4.3 Imunidade como limitação da competência tributária

Na perspectiva conceitual, a imunidade tributária significa uma típica delimitação negativa da competência tributária[271], uma vez que o legislador constitucional entendeu por adotar a estratégia de delinear, de forma planejada, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração o rígido sistema de distribuição de competências impositivas.[272]

Nesse sentido é que Luciano Amaro[273] entende que as imunidades tributárias devem ser compreendidas como uma delimitação da competência tributária, tendo por objetivo finalístico limitar o poder de tributar do Estado.

É por isso que o citado autor afirma que a Constituição traça, ao lado da competência tributária, princípios e normas que disciplinam balizamentos a essa competência, constituindo, assim, as chamadas "**limitações constitucionais ao poder de tributar**", as quais encontram seus principais fundamentos nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias.

Cabe, neste ponto, breves considerações acerca da conhecida expressão

---

[271] Segundo o entendimento do STF, "A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária". **RE 564.413/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.08.2010, DJe 28.10.2010. Relativamente à definição de imunidade tributária na perspectiva da limitação à competência tributária, ver: MIRANDA, Francisco Cavalcanti de. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 398; CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. 3, p. 190; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre as imunidades tributárias dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 52, abr./jun. 1958, p. 34; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209; COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 80; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 282; SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p. 186; BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 219; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 567; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário na constituição de 1969**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 467. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 137.

[272] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 21.

[273] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, CEU, 1998, p. 144.

"limitação constitucional ao poder de tributar", utilizada pela Constituição Federal[274] e tão conhecida e adotada por inúmeros autores[275] e pela própria jurisprudência constitucional do STF[276] para qualificar a natureza jurídica das imunidades tributárias dentro do espeque da delimitação da competência tributária.

Em sua origem, a expressão "limitações constitucionais ao poder de tributar" traz à memória os ensinamentos de Aliomar Baleeiro em sua clássica obra[277], um dos pioneiros no Brasil no estudo das imunidades tributárias.

Inúmeras acepções podem ser utilizadas para a palavra "poder"[278]. O mesmo ocorre com o vocábulo "competência".

Uma dessas acepções é aquela que remonta ao chamado poder soberano, que constitui um dos elementos do próprio Estado e que tem como braço

---

[274] A seção II da Constituição Federal de 1988 tem a seguinte denominação: "Das limitações do poder de tributar", nela estando contemplados os artigos 150, 151, 152, 153 e 154.

[275] Entendendo que a imunidade tributária se situa no campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, ver: BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 283; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. **Revista de direito tributário**, n. 3, ano II, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jan./mar. 1978, p. 167 e 171; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 106; BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218-219; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Apresentação. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9; MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.80-95. (Pesquisas Tributárias, n.4).

[276] No Supremo Tribunal Federal, utilizando a terminologia "limitação constitucional ao poder de tributar", ver: **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013; **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **RE 360.303 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.12.2012, DJe 21.02.2013; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **RE 625.529 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 14.06.2011, DJe 12.08.2011; **RE 345.830/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 08.10.2002, DJ 08.11.2002; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE 149.922/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23.02.1994, DJ 29.04.1994.

[277] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 246.

[278] Michel Temer conceitua "poder" como um "conjunto de preceitos imperativos incidentes sobre certos seres fixados em determinado território" e, emanando da soberania, revela-se como nota típica de Estado. Ademais, a atuação do poder servirá para configurar as normas organizadoras desse mesmo Estado. TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 119.

o poder fiscal. Como observa Bernardo Ribeiro de Moraes[279]:

> O Estado necessita de recursos para poder atender às suas elevadas finalidades, variáveis no tempo e no espaço. Não falta ao Estado, assim, o poder de impor ônus às pessoas que vivem dentro do seu território, isto é, não falta do Estado o poder fiscal, ou poder de tributar, poder esse que se acha ínsito à sua própria soberania.

Paulo Bonavides[280] entende que "com o poder se entrelaçam a *força* e a *competência*, compreendida esta última como a legitimidade oriunda do consentimento". Nesse sentido, o autor entende que, a prevalecer o aspecto eminentemente coercitivo derivado do simples uso da força, o poder se traduzirá apenas em um "poder de fato". Já quando o apoio se desloca para o plano da competência, com base no consentimento, este poder converte-se em poder de direito.

Partindo-se da premissa de que é com a Constituição que o poder de fato se transforma em poder jurídico através da edição de normas, que Fernando Sáinz de Bujanda[281] afirma que "Ahora bien en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas".

E quando ao "poder tributário", ínsito à expressão "limitações constitucionais ao poder de tributar"?

Majoritariamente, há quem entenda que tal poder já foi exercido pela Assembleia Nacional Constituinte por ocasião da promulgação da Constituição de 1988, sendo certo que, após positivado no texto constitucional, o que resultou foi apenas um mero "produto jurídico" decorrente desse poder, denominado

---

[279] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.34, p.19-40, 1998.

[280] BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 115. O mesmo autor assevera que "O Estado moderno resume basicamente o processo de despersonalização do poder, a saber, a passagem de um poder de pessoa a um poder de instituições, de poder imposto pela força a um poder fundado na aprovação do grupo, de um poder de fato a um poder de direito".

[281] BUJANDA, Fernando Sáinz. **Hacienda y Derecho**. t.II. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 275 e ss.

"competência tributária".[282] No entanto, há opinião diversa, ainda que minoritária[283], no sentido de atribuir às pessoas políticas a prerrogativa do "poder tributário".

Por outro lado, há também quem, ao se referir ao "poder tributário", o adote no sentido de "potestade".[284]

---

[282] Roque Antonio Carrazza, ao discorrer sobre a inexistência de "poder tributário" pelas pessoas políticas, afirma que "Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário. Poder tributário* tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir em seu lugar foram as *competências tributárias,* que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 25. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p.504. No mesmo sentido, sobre a inocorrência e posse de um poder tributário pelas pessoas políticas, ver: ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 16, para quem "o poder tributário se sedia no poder constituinte. O poder constituinte é o único titular de ´poder´ tributário". Para o citado autor, os entes políticos não exercem "poder", mas pedaços de poder, porções de poder, fatias de poder, afirmando que "Poder tributário só o poder constituinte tem. Só o Estado brasileiro, como um todo, tem. Mas nenhuma daquelas pessoas políticas, criadas pela Constituição, recebeu ´poder´. Todas receberam meras competências, simples parcelas de poder, em matéria tributária". No mesmo pensamento: CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 112.

[283] José Souto Maior Borges entende que "a produção de normas jurídicas é a eficácia, o modo de atuação do poder tributário. [...]. O poder tributário, enquanto manifestação da capacidade ativa do ente público que tributa, consiste na faculdade ou possibilidade jurídica de o Estado instituir, ou seja, criar por lei, e arrecadar impostos, taxas e contribuições de melhoria. [...]. No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força (*Abgabegewaltverhältnis*) para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo". BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 25-26. No mesmo sentido, também entendendo pela existência do poder tributário pelas pessoas políticas, o plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu: "O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes". **ADI 712 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.10.1992, DJ 19.02.1993.

[284] Nesse sentido: ALESSI, Renato. **La funzione tributaria in generale**. In: ALESSI, Renato; STAMMATTI, Gaetano. **Istituzione di Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1965, p. 29; MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributário**. Trad. Julio Banacloche. Madri: EDERSA, 1975, p. 141-142 e 167-168; BERLIRI, Antonio. **Princípios de derecho tributario**. Trad. Fernando Vicente-Arche Domindo. Madri: Derecho Financiero, 1964, p. 177; HENSEL, Albert, *apud* VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 616-618. Maiores detalhes sobre a visão de cada um dos autores citados nesta nota, ver: VALLE, Maurício Dalri Timm. Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** – RIDB, Ano 2, nº 12, 2013, p. 14.383.

Aliomar Baleeiro[285] entende que o "poder tributário" se traduz no poder de instituir e arrecadar tributos, tudo em conformidade com os ditames constitucionais dirigidos ao sistema tributário por eles delineado, donde, assim, os conceitos de poder e competência acabam se sobrepondo.

Por seu turno, entendendo que a Constituição Federal promove a divisão do poder tributário, que em sua origem é absolutamente uno, em nítidas parcelas de competência entre as pessoas políticas, na mesma linha de Geraldo Ataliba[286], Sacha Calmon Navarro Coelho[287] apregoa que:

> Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originalmente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.

Há quem, como José Souto Maior Borges[288], que enxergue a competência tributária como uma emanação do próprio poder tributário, ainda que seus conceitos não se confundam. Para o autor, a competência tributária exerce-se "ordinariamente através de lei", consistindo, pois, numa típica "autorização e

---

[285] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

[286] ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 16.

[287] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 67.

[288] BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30. Para o citado autor, "A repartição do poder tributário caracteriza o princípio da competência tributária. Esta exerce-se ordinariamente através de lei. Competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um setor determinado. Assim, a distribuição constitucional do poder de gravar – delimitação formal e material do poder tributário vincula a criação das regras jurídicas tributárias".

limitação constitucional para o exercício do poder tributário".[289]

Sob o prisma de que o poder político se exerce no momento da elaboração da Constituição, no qual o poder tributário passa a ser um poder tipicamente jurídico exercido por intermédio de normas, José Wilson Sobrinho[290] e Roque Antonio Carrazza[291] entendem que não se pode falar em "poder de tributar", mas, apenas, em "competência tributária", uma vez que esta – a competência tributária – já nasce com a própria Constituição. Sob esta perspectiva, as imunidades tributárias representam um nítido limite ao estabelecimento de matizes tributárias por parte das pessoas políticas competentes

Como observa Rogério Tobias de Carvalho[292], tudo isso é assim porque, quanto à norma imunizante, "sua entronização no texto constitucional é índice da importância da decisão de não tributar".

Por isso o jargão de se afirmar que a face mais evidente das "limitações do poder de tributar, expressão ainda contestada,[293] desdobra-se nos princípios

---

289 O autor afirma que *"*a competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário. *"*A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária". BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias,1969. p. 27. Em outras palavras, quem sofre constrição é o poder de tributar, uma vez que a competência tributária, ao inverso, já nasce limitada, valer dizer, a competência tributária abrange tanto as autorizações quanto as proibições previstas constitucionalmente, é o desenho que resulta da articulação simultânea das faculdades e limitações no quadro das exações tributárias.

290 Para José Wilson Sobrinho, "O poder constituinte originário seleciona os fatos que formarão a nova ordem jurídica. Quando a Constituição é concluída não há mais falar em poder constituinte originário mas sim em competências outorgadas – ou se preferir, poder constituinte derivado. A idéia de limitação ao poder de tributar é equivocada pela base, uma vez que seus defensores partem do entendimento de que ela se encontra traçada na Constituição Federal. Com efeito, se ela está individualizada na Constituição, não é mais uma atuação do poder constituinte originário mas sim um produto jurídico desse poder". FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996. p.61.

291 Roque Antonio Carrazza afirma que, "No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas tão somente em *competência tributária*, regrada, disciplinada pelo Direito". CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 447.

292 CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 107.

293 Entendendo que a imunidade não pode ser vista como uma "limitação constitucional ao poder de tributar", ver: PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 67. O referido autor entende que "a imunidade tributária não é uma limitação ao poder de tributar, pois inexiste cronologia que, num primeiro passo, outorgue à pessoa política

constitucionais tributários[294] e nas imunidades tributárias, onde o poder de tributar cerca-se por traços definidores que lhe demarcarão "o campo, o modo, a forma e a intensidade".[295]

Eis a razão pela qual há quem defenda que os princípios constitucionais tributários também caberiam no conceito das imunidades tributárias, uma vez que estes princípios, estabelecendo balizas a serem cumpridas pelo legislador, acabam impondo obstáculos à construção das citadas matizes tributárias.[296]

Sobre o assunto, Geraldo Ataliba[297], citando Louis Tratabas, afirma ter este autor criado a expressão "estatuto do contribuinte"[298], para designar o "conjunto fundamental, essencial, de garantias e de normas constitucionais, que dão ao

---

capacidade para inovar a ordem jurídica, subsequentemente mutilando-a ou limitando-a". No mesmo sentido, Clélio Chiesa afirma que a impropriedade é expressiva, "pois juridicamente não preexiste um poder de tributar que antecede à confecção do texto constitucional e que passa por restrição. Juridicamente, não há um poder que antecede à sua própria criação". CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 111. No mesmo sentido, Regina Helena Costa entende que a definição da imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar não define o instituto com a precisão devida, já que existem outras modalidades de limitação, como no caso dos princípios, que possuem natureza e objetivos distintos. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

[294] Sobre a importância dos princípios constitucionais tributários enquanto expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos cidadãos pelo ordenamento estatal, ver: **ADI 712 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.10.1992, DJ 19.02.1993.

[295] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 107

[296] Assim pensa Marcos Aurélio Pereira Valadão, ao afirmar que "as limitações constitucionais ao poder de tributar correspondem ao gênero do qual a imunidade tributária é espécie". E complementa: "As limitações constitucionais ao poder de tributar, no mais das vezes, decorrem de princípios insertos na Constituição, como o princípio da legalidade tributária (corolário lógico do princípio da legalidade, enquanto garantia fundamental, previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição de 1988) e têm, portanto, o escopo ampliado, em relação às imunidades". VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 27.

[297] ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 19.

[298] A referida expressão foi, inclusive, absorvida pela jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal. Em precedente plenário julgado pelo STF, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, cabe o registro do seguinte trecho de seu voto: "O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido". **ADI 2.551 MC-QO/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003, DJ 20.04.2006. Utilizando a expressão "estatuto jurídico dos contribuintes", também o seguinte precedente: **RE 116.119/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 10.11.1992, DJ 31.03.1995.

contribuinte uma situação determinada, teórica (em tese), mas institucionalmente assegurada e que não pode ser violada por lei alguma, porque o estatuto do contribuinte é essencialmente constitucional". Eis a razão pela qual Betina Treiger Grupenmacher[299] afirma que os princípios e imunidades tributárias perfazem o conjunto de comandos componentes desse estatuto, como nítidos direitos subjetivos públicos, com o objetivo de estabilizar a relação fisco-contribuinte.

Por seu turno, referindo-se às limitações como "vedações ao poder de tributar", Ives Gandra da Silva Martins[300] afirma que, nos dispositivos relacionados à área interditada, não pode o Poder Impositivo penetrar, o que legitima a precisão terminológica do constituinte na utilização da palavra "vedar". Para ele, "a proibição constitucional elimina a forma dos governantes a buscarem recursos, em áreas que nitidamente o constituinte quis tornar intangíveis"[301], levando-o a acreditar na transformação da "Seção II do Capítulo I do Sistema Tributário em autêntico *Código Constitucional de Defesa do Contribuinte*".[302] Para arrematar, o autor, fazendo menção e citação à tese de Adolph Wagner[303], defende que tais limitações se exteriorizam como "defesa constitucional do contribuinte contra o permanente anseio dos governantes por mais tributos".[304]

Percebe-se, desta forma, um efeito duplo resultante da norma jurídica constitucional que torna a tributação imune, pois, de um lado, impede que a entidade pública impositora avance na sua intenção tributante em detrimento da pessoa, situação ou bem protegidas e, de outro lado, garante aos beneficiários da imunidade

---

[299] GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 169.

[300] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias: teleologia. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, jul. 2009, p. 140.

[301] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias: teleologia. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, jul. 2009, p. 140.

[302] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias: teleologia. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, jul. 2009, p. 140.

[303] Adolph Wagner defendia que as despesas públicas tendem sempre a crescer e os tributos a acompanha-las. Sobre o assunto, ver: WAGNER, Adolph *et al*. **Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie. In einzelnen selbständigen Abtheilungen**. Alemanha, Leipzig, C. F. Winter, 1893.

[304] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias: teleologia. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, jul. 2009, p. 140.

tributária um direito público subjetivo[305] de não serem perturbados pela incidência do tributo.

Assim, como registra José Wilson Ferreira Sobrinho[306], a norma imunizadora, neste papel duplo, ao mesmo tempo em que delineia a competência tributária, restringindo-a, outorga a seu real destinatário o direito de não sofrer a exação fiscal pelo Estado, o que lhe garante, assim, o rótulo de norma jurídica atributiva.

Sob este prisma, Alex Sandro Sarmento Ferreira[307] observa que "as normas que atribuem as competências atuam simultaneamente com as normas de imunidades tributárias. São ambas regras de estrutura que atuam em plano constitucional".

Há que se registrar, também, que subsistem críticas quanto à caracterização das imunidades tributárias como delimitação ou limitação da competência tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho[308], o significado da palavra "limitação", cuja crítica também se estende aos que consideram a imunidade limitação à competência tributária, "vem em sentido contrário a ela (competência tributária), buscando amputá-la ou suprimi-la", posto que, na verdade, "a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às

---

[305] Associando imunidade tributária a um direito público subjetivo, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 773; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 136; SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996, p. 102-103, além de TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 73.

[306] SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996, p. 102.

[307] FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. São Paulo, 2010. 164f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário – Orientador: Estevão Horvath) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 28. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 186 e CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 102.

[308] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 173.

entidades tributantes". Segundo o autor, a regra de imunidade não limita a competência tributária, pois, juntamente com os princípios constitucionais tributários e as normas de atribuição de competência, contribui na demarcação do campo de competência tributária.

Além de inúmeras outras vozes na doutrina[309] que criticam a expressão, igual pensamento tem José Wilson Ferreira Sobrinho[310], que, em tom sarcástico, chega mesmo a afirmar que "a imunidade tributária não é limitação constitucional de coisa nenhuma".

---

[309] Entendendo que as imunidades não se caracterizam como limitação constitucional das competências tributárias, mas sim como regra negativa de competência, atuando dentro desta regra para reduzir-lhe o âmbito de eficácia, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182-184. Para o autor, a imunidade tributária não pode se configurar uma "limitação constitucional às competências impositivas", uma vez que não existe uma determinada cronologia ou aspecto temporal que determine o nascimento da competência e a destruição desta competência pela imunidade, razão pela qual a mesma se traduz, sim, em um típico "esquema sintático proibitivo ou vedatório". CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 312. No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 116. Para Clélio Chiesa, a teoria de que a "imunidade seria uma limitação constitucional às competências tributárias", apesar de cativante, está equivocada pelo fato de pressupor "a existência de cronologia entre as normas de outorga de competência e as que contemplam hipóteses de imunidades". CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 111. Para Regina Helena Costa, a imunidade tributária é "norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária". COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52. Já para José Souto Borges Maior, a imunidade tributária é também, diversamente, uma típica "limitação constitucional ao poder de tributar". MAIOR, José Souto Borges. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218-219; MAIOR, José Souto Borges. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 409-410.

[310] SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996, p. 102. Segundo o autor, "O quadro de competência impositiva já nasce pronto e acabado, pelo que descabe falar de limitação ou de ampliação envolvendo uma realidade juridicizada". Assim, segundo o autor, "Pode-se concluir, no campo tributário, pela incorreção da tese da limitação constitucional. O que existe é um desenho normativo perfeitamente caracterizado do possível campo impositivo, de tal modo que no mundo jurídico não existe a pretendida redução ou limitação. A limitação é produto de um juízo político no momento de individualização do campo susceptível de tributação". Segundo suas palavras, "Na verdade, depois que o poder tributário – ou competência tributária – é juridicizado pela Constituição, existe um direito outorgado pela norma jurídica ao Estado a fim de exigir tributos. É o que se pode denominar de direito formativo de instituir tributos, exercitável de acordo com regras próprias e com o objetivo de criar direitos de crédito contra futuros contribuintes. Preferível, assim, falar de um direito de tributar. Seja como for, não é possível limitar uma competência tributária pela singela razão de que ela já nasce delimitada e é recebida por seu titular como desenhada normativamente". E o autor chega à seguinte conclusão: "a imunidade tributária não é limitação constitucional de coisa nenhuma, uma vez que competência tributária é o que o legislador outorgou através de norma jurídica".

A despeito das divergências conceituais, afigura-se relevante destacar que a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se pronunciar no sentido de que as imunidades e os princípios tributários constituem limitações constitucionais ao poder de tributar, ostentando a condição de cláusulas pétreas[311] e, por isso, seus limites não seriam suprimíveis nem por emenda constitucional[312], já que asseguram direitos e garantias individuais[313] que resguardam princípios, interesses e valores considerados fundamentais pelo Estado.

---

[311] Aceitando a imunidade como cláusula pétrea, os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **ACO 2.023 TA-Ref/AC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.04.2013, DJe 12.06.2013; **ACO 1.507 TA-Ref/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.04.2013, DJe 13.06.2013. Em sentido contrário, não aceitando norma constitucional como uma cláusula pétrea quando não veiculadora de direito ou garantia fundamental (sendo, por isso, possível sua supressão por Emenda Constitucional), ver: **RE 372.600/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.12.2003, DJ 23.04.2004.

[312] Entendendo que a imunidade tributária constitui instituto jurídico intangível à mão do constituinte derivado, ver: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994. No mesmo sentido, sobre a impossibilidade de uma emenda constitucional restringir o campo de atuação da norma imunizante: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14. Em sentido contrário, entendendo que as cláusulas pétreas não podem ser abolidas, mas podem ser alteradas, "considerando-se que "a norma pétrea, com o caráter de imodificável, atravanca a própria dinâmica dos acontecimentos, principalmente no mundo global em que vivemos". ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 171.

[313] Entendendo que as imunidades tributárias visam proteger valores constitucionalmente reconhecidos, e ligando-as aos direitos e garantias individuais, Aliomar Baleeiro já registrava que "[...] a grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc.) ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutíveis, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição. Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar [...]". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14. No mesmo sentido, Humberto Ávila registra que "As atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado. Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. [...]. Isso equivale a dizer que a causa justificadora da imunidade é facilitar, por meio da exclusão dos encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

2.5 A imunidade tributária como direito público subjetivo

No campo da natureza jurídicas das imunidades tributárias, há que entenda que a mesma se situa no campo do direito público subjetivo.

Luís Roberto Barroso, ao discorrer sobre o direito público subjetivo, assevera que:

> A idéia central em torno da qual gravita o tópico ora desenvolvido é a de direito público subjetivo, entendido como o poder de ação, assente no direito objetivo, e destinado à satisfação de certo interesse. A norma jurídica de conduta caracteriza-se por sua bilateralidade, dirigindo-se a duas partes e atribuindo a uma delas a faculdade de exigir de outra determinado comportamento. Forma-se, desse modo, um vínculo, uma relação jurídica que estabelece um ele entre dois componentes: de um lado, o direito subjetivo, a possibilidade de exigir; de outro, o dever jurídico, a obrigação de cumprir. Quando a exigibilidade de uma conduta se verifica em favor do particular em face do Estado, diz-se existir um direito subjetivo público.

Nesse sentido, José Wilson Ferreira Sobrinho[314] entende que a imunidade traz em si a prerrogativa de garantir ao seu destinatário o direito público subjetivo de não sofrer a tributação pelo Estado. Para o citado autor:

> A norma imunizante outorga ao destinatário um direito subjetivo que o impede de ser tributado. De fato, quando o legislador delimita o espaço da competência tributária, o faz com a ajuda da norma imunizante que, obviamente, passa a ser vista como elemento auxiliar na demarcação da competência tributária.
>
> A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite a sua caracterização no que diz respeito a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao

[314] FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996. p.102-103.

> imune o direito referido.
>
> [...]. Reflexamente ou secundariamente, confere ao imune o direito subjetivo público de não ter o seu patrimônio jurídico agredido fora dos parâmetros representados pelo campo tributável outorgado para o exercício da competência tributária.
>
> O direito público subjetivo de não ser tributado surge como efeito reflexo da norma imunizante.

A leitura do pensamento do autor acima citado evidencia seu pensamento no sentido de que o direito público subjetivo de não ser tributado surge como efeito meramente reflexo[315] da imunidade tributária,

Sob esta perspectiva, as imunidades tributárias e os direitos fundamentais figurariam como instrumentos complementares à determinação da esfera jurídica da competência tributária, ou seja, seriam seus instrumentos delimitadores.

No entanto, não seria este somente o único papel da imunidade tributária, já que o instituto também outorgaria à pessoa imune o direito público subjetivo de não sofrer a incidência da tributação.

Com base neste entendimento, sempre que o exercício prático da competência tributária vier a avançar sobre os lindes determinados pela norma imunitória, estar-se-ia diante da violação do direito subjetivo público da pessoa

---

[315] No entanto, para o citado autor, o fato de o direito público subjetivo de não ser tributado aparecer como efeito reflexo da imunidade tributária não o torna menos importante. Segundo ele, "a circunstância de o direito subjetivo de não ser tributado ter a qualificação de reflexo, não o torna menos digno que os direitos públicos subjetivos representados pelos direitos fundamentais. Na verdade, existe apenas variação na técnica de concessão desses direitos. A técnica de outorga dos direitos fundamentais pode ser entendida como principal: o objeto central da própria norma concessiva é representado pelos direitos. No campo do direito público subjetivo de não ser tributado, a técnica é reflexa ou secundária: o objeto principal da norma imunizante não é a concessão de um direito público subjetivo. Pode-se, portanto, conceber o direito público subjetivo de não ser tributado, relativamente ao imune, como um direito que tem a mesma estatura jurídica dos direitos fundamentais, o que não importa em confusão conceitual entre esses direitos", FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996. p.103. No mesmo sentido, também entendendo que a norma imunizante confere, por efeito reflexo, ao seu detentor-beneficiário o direito público subjetivo de não sofrer a tributação: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 401 e CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 773.

imune de não ser tributada.

Ricardo Lobo Torres[316], na mesma linha de pensamento, entende que a imunidade tributária "preexiste ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva",

No mesmo sentido, Regina Helena Costa[317], na tentativa de definir o instituto da imunidade tributária e também situando-a no campo do direito público subjetivo, afirma que a mesma deve ser entendida como a exoneração, fixada constitucionalmente, "traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais", fato que acabaria por garantir um "direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação".

2.6 A imunidade tributária como direito fundamental

Não obstante o instituto da imunidade tributária esteja diretamente relacionado ao direito positivo, em face da outorga de competência pelo direito

---

316 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 61. Destacando a imunidade tributária como direito público subjetivo, nesta obra o autor afirma que "A imunidade confunde-se com o direito público subjetivo pré-estatal à não-incidência tributária, com à pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade". O mesmo autor, em outra obra de sua autoria, também qualificando a imunidade como direito público subjetivo, entende que a imunidade tributária, "do ponto de vista conceitual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos de liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público". TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 319.

317 COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51. Na mesma obra (p. 52), a autora afirma que a imunidade tributária se traduz em norma "impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos a ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação". Na primeira edição desta mesma obra (p. 70), a autora arremata: "Conferindo a imunidade tributária, como já visto, direito público subjetivo, a determinada pessoa, de não ser tributada em dada situação, trata-se de direito individual, protegido, portanto, por cláusula pétrea. A imunidade fiscal é, assim, *direito não suprimível por emenda constitucional*".

constitucional positivo, não é possível isolá-la do campo relativo aos direitos fundamentais.

Como observa Ana Maria Ribeiro dos Reis[318], além da expressão direitos fundamentais, outras são bastante utilizadas, tais como "direitos humanos, direitos individuais, liberdades públicas, direitos do homem, direitos subjetivos públicos, direitos humanos fundamentais, direitos fundamentais do homem", dentre outras.[319] Na Carta Política de 1988, constam algumas dessas expressões.

As expressões mais utilizadas são "direitos humanos" e "direitos fundamentais" que, aliás, como observa Ricardo Lobo Torres[320], muitas vezes são tidas por sinônimas, quando na verdade não o são. Como esclarece Fábio Konder Comparato[321], a expressão "direitos humanos", bem mais abrangente, fundamenta-se no respeito à pessoa humana, e relaciona-se a posições filosóficas e jusnaturalistas muito utilizadas em documentos e manuscritos internacionais. Já a expressão "direitos fundamentais", mais restrita, está reservada aos direitos

---

318 REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social**: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade. Dissertação do Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Orientadora Profª. Drª. Liziane Angelotti Meira, 2009, p. 20.

319 Exemplificativamente, José Afonso da Silva entende que a expressão "*Direitos fundamentais do homem* constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do *direito positivo*, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais *do homem* no sentido de que a todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados". SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 14. ed. rev. São Paulo: Malheiros ed., 1997. p. 176-177.

320 TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 9. O citado autor admite que pode haver diferença entre os termos, ressaltando que "as dessemelhanças têm explicação ligada ao gosto nacional dos países cultos".

321 COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 58-59. O citado autor socorre-se da doutrina germânica para estabelecer a distinção entre direitos humanos e direitos fundamentais, afirmando que "Estes últimos são os direitos humanos reconhecidos como tais pelas autoridades às quais se atribui o poder político de editar normas, tanto no interior dos Estados quanto no plano internacional; são os direitos humanos positivados nas Constituições, nas leis, nos tratados internacionais. Segundo terminologia, fala-se em direitos fundamentais típicos e atípicos, sendo estes os direitos humanos ainda não declarados em textos normativos".

contemplados no sistema jurídico dos Estados, resultando de um processo de constitucionalização de tais direitos.

Referindo-se a este processo como uma típica "consagração constitucional dos direitos", José Carlos Vieira de Andrade[322] enfatiza que:

> Os direitos fundamentais tornam-se assim direitos constitucionais, reunindo, por força dessa sua dignidade formal, as condições para que lhes seja reconhecida relevância jurídica positiva com um valor superior ao da própria lei.

No entanto, como observam Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco[323], isso não significa que os direitos humanos e os direitos fundamentais pertençam a esferas estanques e incomunicáveis entre si, já que, muitas vezes, os direitos humanos internacionais encontram matriz nos próprios direitos fundamentais consagrados pelos Estados e estes, ao inverso, se inspiram nos direitos humanos proclamados em diplomas e declarações internacionais.

Os citados autores[324] entendem que a fundamentalidade desses direitos encontra-se inspirada no princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que atendem "à exigência do respeito à vida, à liberdade, à integridade física e íntima de cada ser humano, ao postulado da igualdade em dignidade de todos os homens e à segurança", sendo justificado, por isso, a variável da historicidade que circunda esse rol de "pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva da dignidade da pessoa humana".

É justamente porque a história da humanidade apresentou uma evolução expressiva no campo dos direitos fundamentais que, comumente, se falam em

---

322 ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1987. p. 27

323 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 234.

324 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 234.

gerações ou dimensões dos direitos fundamentais.[325]

Os direitos fundamentais têm sua origem no transcorrer do processo histórico, estando diretamente ligados à evolução da sociedade[326] e da constante luta do homem por sua emancipação. Numa acepção mais ampla, por direitos fundamentais devem ser entendidos aqueles que buscam criar e manter os pressupostos elementares de uma vida de liberdade e de dignidade humana, podendo-se ainda defini-los, num campo mais restrito, como aqueles direitos que as normas jurídicas – em especial a Constituição – qualificam como tais.

No entanto, quando o assunto envolve o sistema de direitos fundamentais estabelecidos na Carta Política de 19898, afigura-se imprescindível compreender que existem outros inúmeros direitos fundamentais além daqueles já previstos na própria Constituição, uma vez que esta abriga, na linguagem de Joaquim José Gomes Canotilho[327], "direitos fundamentais formalmente constitucionais mas fora do catálogo", como também direitos materialmente constitucionais.

---

[325] Não constitui o objetivo da presente pesquisa o estudo das gerações ou dimensões dos direitos fundamentais, tão difundida na literatura, que apregoa existirem os direitos de primeira, segunda, terceira e até quarta geração ou dimensão. Nesse sentido, de todo oportuno o esclarecimento de Flávia Piovesan, que entende que os direitos fundamentais são universais e indivisíveis e que suas "gerações" demonstram apenas um mero panorama histórico da proteção desses direitos. A citada autora escreve: "Universalidade porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é o requisito único para a dignidade e titularidade de direitos. Indivisibilidade porque a garantia dos direitos civis e políticos é condição para a observância dos direitos sociais, econômicos e culturais, e vice-versa. Quando um deles é violado, os demais também o são". Globalização econômica, integração regional e direitos humanos. In: PIOVESAN, Flávia (Coord.). **Direitos Humanos, globalização econômica e integração regional**: desafios do direito constitucional internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 41. Por seu turno, acerca da utilização dos termos "dimensões" e "gerações" relacionadas aos direitos fundamentais, Ingo Wolfgang Sarlet observa que "não há como negar que o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementariedade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ´gerações´ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, razão pela qual há quem prefira o termo ´dimensões´ dos direitos fundamentais". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 47.

[326] Ingo Wolfgang Sarlet entendes ser importante registrar que os direitos fundamentais são fruto da convivência humana e também da evolução histórica da sociedade, que se compatibiliza com a própria história da limitação do poder. Para o autor, os direitos fundamentais, pelo menos aqueles de primeira geração (ver nota anterior) surgidos no Estado Liberal, são típicos direitos de defesa dos cidadãos e indivíduos contra os abusos e excessos de Poder do Estado". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 38.

[327] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 380. A expressão é utilizada pelo autor para mencionar o conjunto de direitos fundamentais dispersos no texto constitucional.

Tanto é verdade que a própria Constituição Federal de 1988 (art. 5º, § 2º) especifica que os direitos e garantias fundamentais nela previstos não excluem aqueles decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Estado brasileiro seja parte: em outras palavras, é a própria Constituição que admite e existência de outros direitos tipicamente fundamentais além daqueles contemplados no Título II de seu texto.

Eis a razão pela qual José Carlos Vieira de Andrade[328] entende que, para que se possa caracterizar um direito fundamental, não se pode esquecer o seu âmbito material, uma vez que poderão haver preceitos insertos na Constituição que não constituem direitos fundamentais, bem como direitos subjetivos apenas formalmente fundamentais.

Após estabelecer os critérios a serem utilizados na caracterização material dos direitos fundamentais, José Carlos Vieira de Andrade[329] chama a atenção para a dificuldade do intérprete em definir aquilo que é ou aquilo que não é básico ao ser humano. O mesmo autor, admitindo a possibilidade de existirem direitos fundamentais previstos em legislação infraconstitucional, entende serem fundamentais os direitos mencionados na Constituição e essenciais dentro de determinado período histórico, desde que façam referência à dignidade da pessoa humana. Segundo seu entendimento:

> Direitos fundamentais têm de ser direitos básicos, essenciais, principais, que caracterizam a pessoa, mesmo que não estejam previstos no catálogo ou na Constituição, mas só esses. Desse modo, o elemento intencional do critério proposto, a referência ao princípio da dignidade humana, deve ser enriquecido com esta nota, para afastar os direitos individuais que não mereçam aquele qualificativo. Contudo, será mais difícil evitar o subjectivismo do intérprete sobre o que é ou não básico, razão porque se há de presumir que os direitos atribuídos na Constituição aos indivíduos são considerados essenciais, no tempo histórico, à dignidade dos homens que formam a comunidade, ao passo que tem de ser

[328] ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 73.

[329] ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 78-79.

justificadamente provada a analogia necessária à ´constitucionalização´dos direitos contidos nas leis.

Como registra Antonio Enrique Peres Luño[330], a Constituição acaba por concretizar a concepção de que os direitos fundamentais se traduzem em uma das decisões básicas e elementares do Poder Constituinte, por meio da qual os principais valores éticos e políticos de uma determinada comunidade atingem expressão jurídica, onde tais direitos apontam para um horizonte de metas sócio-políticas a serem alcançadas, quando estabelecem a posição jurídica dos cidadãos com o Estado, ou entre este e aqueles.

É por isso que Dalton Luiz Dallazem[331] afirma não ser fácil expressar, de forma sintética, o que são direitos fundamentais, sobretudo porque tais direitos são frutos da convivência humana em sociedade, de tal sorte que podem ser definidos, fundamentados e justificados sob as mais diversas teorias, dimensões e fontes, inclusive históricas. Fácil compreender e entender a relevância, no entanto, da preocupação de Norberto Bobbio[332], para quem o problema mais grave dos dias atuais, no que tange aos direitos fundamentais, não se traduz mais em fundamentá-los, mas sim em protege-los.

Joaquim José Gomes Canotilho[333] entende que os direitos fundamentais cumprem sua nobre função de direitos de defesa dos cidadãos diante do Estado sob uma dupla perspectiva, pois: a) no plano jurídico-objetivo, são normas de

---

330 LUÑO, Perez. **Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución**. 4. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 1991, p. 310.

331 DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 19, na qual o autor afirma que “Não é fácil expressar em poucas ou muitas palavras, o que são direitos fundamentais. Isso porque cada um que se proponha a investigar essa dimensão da convivência humana em sociedade – ou talvez dimensão da própria existência humana – obterá por conclusões caminhos distintos de acordo com as premissas e critérios eleitos no início da investigação”. Para detalhes sobre a definição, justificação e fundamentação dos direitos fundamentais sob diversas teorias, dimensões e fontes, inclusive históricas, ver: GUIMARÃES, Marco Antônio. **Fundamentação dos direitos humanos: relativismo ou universalismo?** In: PIOVESAN, Flávia (Org.). Direitos humanos. v.1. Curitiba: Juruá, 2006, p. 55-66.

332 BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 25.

333 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 383.

competência negativa para os poderes públicos, proibindo, fundamentalmente, as ingerências destes na esfera jurídica individual; b) no plano jurídico-subjetivo, conferem o poder de exercer positivamente os direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte desses (liberdade negativa)

Desta forma, funcionando como direitos de defesa dos cidadãos, os direitos fundamentais, além de determinarem a própria significação do Poder Público[334], acabam por impor limites ao Poder Público, limites estes que, transplantados para a seara tributária, se traduzem em limitações ao poder de tributar, uma vez que a competência tributária somente poderá ser exercida e exercitada validamente se forem respeitados estes direitos.

Por tal razão é que José Wilson Ferreira Sobrinho[335] entende que os direitos fundamentais constituem verdadeiros direitos subjetivos públicos, oponíveis a qualquer instituição de tributos que não leve tais direitos em consideração, razão pela qual se a imposição fiscal ocorrer em afronta ao rol dos direitos fundamentais, certamente se sujeitará à invalidação com lastro no vício da inconstitucionalidade.

Desta forma, como registra Marco Antônio Guimarães[336], as limitações ao exercício da competência tributária, sob o ângulo jurídico-subjetivo,

> [...] traduzem-se por deveres negativos impostos ao exercício da potestade tributária, e atribuídos, enquanto tais, como não poderia deixar de ser, só aos seus próprios sujeitos ativos, ou seja, à União, aos Estados e aos Municípios.

---

[334] É o que pensa Antonio Enrique Perez Luño, quando afirma que "la Constitución económica representa el suporte material de la actuación de los derechos fundamentales, pero esa Constitución económica se halla integrada, em gran medida, por aquellos derechos fundamentales que delimitan el régimen de la propriedad, la libertad de empresa, el sistema tributario o el marco de las relaciones laborales y la seguridad social. La concepción de los derechos fundamentales determina, de este modo, la propria significación de poder público, al existir una íntima relación entre el papel asignado a tales derechos y el modo de organizar y ejercer las funciones estatales". LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los Derechos fundamentales**. 8.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2004, p. 20.

[335] SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

[336] GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 86.

> Por outro lado, é evidente que ao estabelecer tais limites ou deveres de abstenção, as limitações ao poder de tributar criam situações jurídicas favoráveis, isto é, direitos, cujos destinatários imediatos só podem ser os sujeitos passivos da obrigação tributária, sob a perspectiva do plano jurídico-objetivo, ao qual se refere Canotilho.

Como observa Flávio Bauer Novelli[337], este direito de abstenção, em seu duplo viés, protege os interesses ou situações constitucionais subjetivas que se identificam como direitos fundamentais (liberdade, igualdade, segurança, propriedade e todos aqueles que constam do art. 5º da Constituição de 1988), tendo em vista que esse direito de abstenção, por competir a toda pessoa, acaba protegendo valores ínsitos à própria dignidade do ser humano.

Sob esta perspectiva, as limitações ao poder de tributar constituem direitos fundamentais de defesa do contribuinte diante do poder fiscal do Estado, exigindo deste uma típica atuação negativa, ou seja, direitos fundamentais de primeira geração, que asseguram que a tributação seja sempre exercida e efetivada dentro dos rigorosos moldes estabelecidos pela Constituição, sempre com esteio numa atividade negativa. Segundo Octávio Campos Fischer[338]:

> Sob esta ótica, todas as ´limitações constitucionais ao poder de tributar´, contidas na Constituição de 1988, podem ser consideradas como direitos fundamentais. Formam um bloco de proteção do cidadão para evitar tributação que não seja desejada pela Constituição. São direitos de defesa e, portanto, direitos fundamentais de primeira dimensão (geração), no sentido de que representam uma resistência e uma oposição em relação ao Estado. São direitos típicos do Estado Liberal de Direito, quando o constitucionalismo surgiu para abrir espaço para ´mão livre do mercado e impedir intervenções sociais e econômicas do Estado. Por isto, fala-se normalmente que a Constituição de 1988 agasalha um verdadeiro ´Estatuto do Contribuinte´: conjunto de normas projetoras da liberdade do contribuinte.

---

[337] NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC 3/93**. Caderno de direito constitucional e ciência política, ano 3, n. 13, out./dez. 1995, p. 21.

[338] FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 281-282.

No mesmo sentido, Dalton Luiz Dallazem[339], questionando se os direitos dos contribuintes poderiam ser enquadráveis na categoria de direitos fundamentais, responde que:

> Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites, nos direitos de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo [...].

Não é diferente o entendimento de Pontes de Miranda[340], que entende que o "direito que corresponde à imunidade é direito do *status negativus*, como o são os direitos de liberdade [...]. A pretensão é a imunidade, pretensão, portanto, à liberdade, à incolumidade, em frente à imposição fiscal".

Igualmente, Regina Helena Costa[341], por seu turno, entende que as imunidades tributárias constituem direitos fundamentais pelo fato de possuírem previsão constitucional, razão pela qual se revestem de aplicabilidade direta e imediata. A mesma autora rotula as imunidades como típicos direitos fundamentais de primeira geração, fundamentalmente em razão da cronologia do seu reconhecimento, bem como pelo aspecto proibitivo que seus dispositivos encerram, proibindo ao Estado o exercício pleno da tributação em relação à certas pessoas, situações ou bens.

---

339 DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

340 MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 397.

341 COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84.

Ainda que "em leia letra"[342], a perspectiva das imunidades tributárias enquanto direitos fundamentais tem grande enfoque no magistério de Ricardo Lobo Torres[343], quando este afirma que:

> A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. A imunidade confunde-se [...] com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade.

---

[342] "Meia letra" porque, como observa Marco Antônio Guimarães, para Ricardo Lobo Torres "a imunidade é uma limitação ao poder de tributar pela reserva dos direitos humanos, fundamentada nos princípios da liberdade". Para o autor, Ricardo Lobo Torres não define "com todas as letras ser a imunidade um direito fundamental". GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 88. E isso, de fato, se comprova pelo próprio pensamento de Lobo Torres, quando este afirma que: "No Brasil, depois do hiato representado pelo autoritarismo do período do Estado Novo, coincidente com o predomínio das ideias positivistas, retornou o nosso liberalismo às fontes americanas, especialmente pela obra de Aliomar Baleeiro, que conceituava as imunidades como 'vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas), e, às vezes, uns e outros. Mas o esquema teórico positivista da autolimitação do poder tributário foi poucas vezes ultrapassado; a exceção veio surpreendentemente com Pontes de Miranda, que, qualificando a imunidade de 'direito fundamental', definiu-a como 'limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição', posto que 'há qualidade da pessoa, ou do bem, que se erige versus Estado', no que foi secundado por Walter Barbosa Corrêa. Miguel Reale afirmou: 'O Direito Tributário constitui, por certo, a disciplina de contrapartida econômica que o Estado exige dos membros da comunidade, mas representa muito mais a dimensão do indivíduo perante o Fisco, a salvaguarda dos valores individuais e dos direitos fundamentais do homem perante o poderio estatal'. Flavio Bauer Novelli profere assim a sua lição sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar: 'Tais proibições consistem em proibições ou restrições – isto é, dever de se abster – que a Constituição Federal estabelece diretamente para salvaguardar certos direitos fundamentais (liberdade, igualdade, segurança, propriedade etc). E Alberto Nogueira procura reconstruir os 'direitos humanos da tributação', examinando não só as limitações constitucionais ao poder tributário fincadas nos direitos fundamentais, mas também os aspectos do dever para com o Estado embutido na cidadania e a configuração do tributo como direito humano de terceira geração. Mas ainda é muito forte entre nós a posição positivista, que afasta o fundamento da imunidade como direitos fundamentais". TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 327-328. Para Marco Antônio Guimarães (p. 88-89), "ainda que Torres não defina com todas as letras ser a imunidade tributária direito fundamental, não há como do estudo de sua obra chegar-se a conclusão diversa. Isto porque nela encontram-se presentes todos os elementos necessários à sua caracterização como tal, mais especificamente aqueles que a doutrina denomina de direitos fundamentais de primeira geração [...]".

[343] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 61.

Pode-se também visualizar a imunidade tributária como um instrumento de realização de extrafiscalidade, já no campo constitucional. É por isso que Geraldo Ataliba[344], ao se referir a ela (à extrafiscalidade), entende que a mesma consiste,

> "[...] no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados".

Nesse sentido, Ana Maria Ribeiro dos Reis[345] defende que embasam a imunidade tributária valores e princípios relacionados a direitos fundamentais – resguardados pela Constituição – jungidos a conceitos de natureza humana, política e social em dado momento histórico, com vistas a garantia as liberdades por meio da exoneração de tributos, preservando direitos socialmente relevantes.

É justamente sob este prisma que Ives Gandra da Silva Martins[346] entende que, apesar do tributo ser um elemento essencial para a movimentação e funcionamento da máquina estatal, o ordenamento jurídico pátrio prevê o instituto da imunidade tributária consagrado em fundamentos extrajurídicos, em atendimento à orientação do próprio poder constituinte, preservando-se, assim, valores religiosos, políticos, educacionais, culturais, sociais e econômicos, todos eles considerados fundamentais à sociedade brasileira. Há também quem[347], além de qualificar as

---

344 ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v.23, n. 93, p. 233-238, jan./mar. 1990.

345 REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social**: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade. Dissertação do Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Orientadora Profª. Drª. Liziane Angelotti Meira, 2009, p. 35. A mesma autora afirma (p. 36) que "A demarcar barreiras ao exercício da competência tributária, a previsão de imunidades busca alcançar e preservar valores inscritos na ordem jurídica constitucional, tais como, a liberdade de expressão, o acesso à cultura, a liberdade religiosa, as atividades exercidas pelas instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, as entidades sindicais de trabalhadores, os partidos políticos e suas fundações".

346 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 209.

347 GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 62-79.

imunidades tributárias como direitos fundamentais, afirme que as mesmas constituem “meios para a realização dos direitos fundamentais”.

Nesse diapasão, a própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal[348] entende que a norma jurídica veiculadora de imunidade tributária objetiva salvaguardar valores políticos, educacionais, religiosos, sociais, culturais e éticos, “considerados como de superior interesse nacional”, liberando da tributação certas situações, certas pessoas (físicas e jurídicas) e certos bens.

Assim, considerando que as imunidades tributárias limitam a competência tributária do Estado, excluindo do campo da tributação certas pessoas, situações e bens frente aos altos valores constitucionais que buscam proteger, são enquadráveis como direitos fundamentais, uma vez que se encontram previstos na norma constitucional correlacionados a prestações negativas – dever de abstenção – por parte do Estado, assim como são os direitos de liberdade, traduzindo-se em típicos e verdadeiros direitos subjetivos públicos de não submissão à imposição fiscal estatal.

Ainda que hajam opiniões doutrinárias e jurisprudenciais[349] isoladas em sentido diverso[350], é possível afirmar que, dentre os direitos fundamentais inseridos

---

[348]Sobre o conjunto de valores protegido pela imunidade tributária e seu alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, ver: **ACO 803 TAR-QO/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.04.2008, DJe 26.09.2011; **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

[349] **RE 372.600/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.12.2003, DJ 23.04.2004.

[350] CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 107, que, dissociando as imunidades tributárias dos direitos fundamentais, acredita que “algumas imunidades têm finalidades primordialmente econômicas, ou, melhor elaborando, servem para consagrar compromissos de não tributação de setores que são estratégicos por razões primordialmente econômicas, não correspondendo, ao menos de forma direta, a direito fundamental ou a outro valor social relevante”. No mesmo sentido, Yoshiaki Ichihara adota uma linha eminentemente positivista, registrando que as normas de imunidade tributária não configuram direitos fundamentais pelo fato de não se destinarem à protege-los. Para o autor, tais normas revelam-se mera opção do Poder Constituinte, concluindo que “As normas imunizantes que veiculam direitos fundamentais não se confundem nem se identificam com as normas constitucionais que veiculam imunidades tributárias. [...]. De outra parte, as normas que veiculam imunidades tributárias, apenas delimitam negativamente a competência e criam um campo de incompetência tributária, não são destinadas a proteger os direitos humanos ou direitos fundamentais da liberdade ou da dignidade humana. Ao contrário, a norma imunitória que atua dentro do campo da competência tributária decorre de uma opção política do legislador constituinte e não se confunde com as normas que veiculam direitos humanos”. ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 174-175.

no corpo constitucional, as imunidades tributárias possuem significativo relevo, conforme entendimento doutrinário[351] e jurisprudencial[352] amplamente majoritário.

Com lastro nas considerações e classificações trazidas nas páginas anteriores, percebe-se, assim, a grande dificuldade de se encontrar a perfeição[353] no aspecto conceitual e da real natureza jurídica das imunidades tributárias, até porque, como registra Clélio Chiesa, o termo comporta inúmeros significados.[354]

Por tal razão, considerando as linhas doutrinárias e jurisprudenciais de pensamento expostas nas páginas anteriores no que tange à real definição conceitual e da natureza jurídica das imunidades tributárias, razão não há para se propor mais um conceito ou classificação dentre tantas ricas definições e

---

[351] Conjugando a imunidade tributária à classe dos direitos fundamentais, também: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 853-855; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9-10; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, P.11-27.

[352] Em inúmeras e recentes ocasiões, o STF tem proferido acórdãos e decisões no sentido de apenas associar as imunidades tributárias à categoria dos direitos fundamentais. Para a Suprema Corte, "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". (**RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014). "Registrei que a jurisprudência desta Corte tem reconhecido o status de cláusula pétrea das imunidades tributárias quando a serviço de um direito fundamental [...], bem como que a norma imunizante garante o não tolhimento do exercício de direitos constitucionalmente contemplados por meio da tributação". (**RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013 e **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014). "Ademais, é pertinente registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido que a norma que versa sobre imunidades tributárias, quando a serviço de um direito fundamental, constitui cláusula pétrea". (**RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013). No mesmo sentido: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994.

[353] Acerca da falta de uniformidade e consenso doutrinário para a definição da real natureza jurídica das normas de imunidade tributária, ver: MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 146. Paulo de Barros Carvalho afirma que "o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 13. ed. 2000, p. 180. No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres registra que "da mesma forma que a liberdade é indefinível, também são insuscetíveis de definição os direitos da liberdade e as imunidades que deles emanam, inclusive as imunidades tributárias". TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 39.

[354] CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 113. O referido autor afirma que o termo imunidade tributária é "plurívoco".

classificações já existentes, sob pena de redundância extrema.

No entanto, há a necessidade de se clarificar que as normas constitucionais de imunidade possuem dupla natureza, pois, de um lado, revelam-se como normas que demarcam a competência tributária, apresentando fatos que não são suscetíveis de tributação (perspectiva formal) e, de outro lado, traduz-se em um típico direito público subjetivo das pessoas que, de forma direta ou indireta, usufruem os seus efetivos benefícios (perspectiva material).

Eis a razão pela qual a norma imunizante determina até onde o poder tributário está legitimado a agir, definindo os limites da competência tributária das pessoas políticas[355], bem como externando um direito tipicamente subjetivo de todos os destinatários de seus de seus efeitos.

[355]Nesse sentido, o Supremo Tribunal decidiu recentemente que "A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte". **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013.

CAPÍTULO 3

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

Como visto nos capítulos anteriores, a regra jurídica[356] de imunidade tributária – aí incluída aquela relativa às instituições de educação e assistência social cuja análise será objeto deste capítulo – encontra-se assentada e é estabelecida em função de consideração de ordem extrajurídica, por meio da qual se torna possível a preservação de valores sociais das mais diversas naturezas, o que, na prática, equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais que não poderão ser atingidas pela tributação, em respeito à dimensão eminentemente valorativa da norma constitucional imunizante.[357]

Noutras palavras, as regras de imunidade tributária dirigidas às instituições de educação e de assistência social encontram-se fundamentadas em valores que guardam estreita relação com os direitos fundamentais, colaborando decisivamente para o fortalecimento dos princípios constitucionais.

O objetivo maior de tais regras consiste na não instituição e na desoneração da cobrança de impostos e contribuições sociais para aquelas instituições e entidades que verdadeiramente auxiliam o Estado na realização de ações e políticas que, originariamente, seriam de sua integral responsabilidade, com o fim maior de tutelar e efetivar direitos fundamentais.

---

[356] No capítulo 2, item 2.2 da presente tese, foram delineadas as razões jurídicas pelas quais a imunidade deve configurar-se como "regra", e não como "princípio". Alfredo Augusto Becker, já há muito tempo, registrava que "a regra jurídica é um instrumento criado pelo homem para prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer) dos homens. A criação da regra jurídica é um fato. A existência da regra jurídica com sua estrutura lógica (regra de conduta e hipótese de incidência) é outro fato. A realização da hipótese de incidência consistente num terceiro fato. E a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada, constitui, por si mesmo, quarto fato que dá nascimento ao quinto e mais importante dos fatos: o fato jurídico". BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 271, *apud* GUERRA, Alexandre Dartanhan de Mello; PIRES, Luis Manual Fonseca; BENACCHIO, Marcelo. **Responsabilidade Civil do Estado**: Desafios Contemporâneos. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 314.

[357] Nesse sentido, ver: BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208.

Sobre o papel subsidiário e de colaboração desenvolvido pela iniciativa privada em atividades sociais que originalmente são de responsabilidade do Estado, José Hable[358] observa que:

> [...] mesmo estando a disposição do Estado toda a arrecadação dos tributos, tem Ele dificuldades para desempenhar as atividades sociais necessárias ao bem comum de sua população. Prevendo essa impossibilidade, o constituinte inseriu na Carta Magna o atributo da imunidade tributária, que, entre outras funções, tem o poder de atrair o setor privado, para cooperar e colaborar com o Estado nessa missão, suprindo suas deficiências em determinados setores, a exemplo da educação e da assistência social.

Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto[359], por seu turno, também observam que:

> Já no que concerne às instituições de educação e de assistência social, transparece clara a preocupação subjetiva do constituinte. Em outras palavras, erigiu-se a imunidade tendo em vista um sujeito que é chamado ao mundo do direito com a precípua vocação de exercer determinadas atribuições realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. Essa a ´ratio´ da imunidade que estamos considerando.

O mesmo entendimento tem Humberto Ávila[360], para quem:

> As atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado. Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. [...]. Isso equivale a dizer que a causa justificadora da imunidade é facilitar, por meio da exclusão dos encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado.

---

[358] HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 229.

[359] BARRETO, Aires Fernandino BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34.

[360] ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

Sobre esse conjunto de valores[361], considerados fundamentais pelo próprio Estado e que informam as imunidades tributárias das instituições de educação e assistência social, a seguir realiza-se uma percuciente análise no fundamento constitucional veiculador desta imunidade tributária, qual seja, o artigo 150, inciso VI, alínea "c" e seu § 4º da Constituição Federal de 1988.

3.1 Fundamento constitucional contemporâneo: imunidade tributária sobre impostos

Antes de se analisar com maiores detalhes os dispositivos constitucionais veiculadores da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos na atual ordem constitucional de 1988, afiguram-se relevantes algumas considerações preliminares.

Perceber-se-á, pela redação do dispositivo constitucional que será a seguir transcrito, que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos encontram-se num "mesmo recipiente", ou seja, são destinatárias de uma imunidade tributária comum. De fato, na atual ordem constitucional, as instituições de educação e de assistência social, desde que sem fins lucrativos, foram posicionadas em uma mesma alínea constitucional (alínea "c" do art. 150, inciso VI da CF/88).

No entanto, a história constitucional revela que esta "união" entre instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos ocorreu somente com o advento da Constituição de 1988.

---

[361] O conjunto de valores protegido pela imunidade tributária e o alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, são abordados com bastante ênfase nas seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **ACO 803 TAR-QO/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.04.2008, DJe 26.09.2011; **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985. No mesmo sentido, no campo doutrinário, os respectivos valores são também abordados por: MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 203; BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14 e ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

Isso porque foi somente com a Constituição de 1934 que, pela primeira vez, se instituiu a imunidade tributária das instituições de educação, não tendo esta Constituição, ainda, veiculado qualquer imunidade no que se refere às instituições de assistência social. A Carta de 1934, em seu artigo 154[362], "isentou" de tributos os estabelecimentos particulares de educação, ampliando significativamente as limitações do poder tributário do Estado[363].

Já a imunidade das instituições de assistência social somente veio a existir juridicamente com a Constituição de 1946, que manteve em seu texto a imunidade das instituições de educação,[364] e inovou ao assegurar a imunidade tributária às entidades de assistência social[365], desde que suas receitas e rendas fossem aplicadas integralmente no país para os respectivos fins institucionais.

Na atual ordem constitucional, a imunidade tributária outorgada às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em relação à espécie tributária "impostos" encontra fundamento no artigo 150, inciso VI, alínea "c" e seu parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

---

[362] Art. 154. "Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo".

[363] Marcos Aurélio Pereira Valadão observa que a Constituição de 1934, em comparação à sua predecessora, a Constituição de 1891, "ampliou o leque das limitações ao poder de tributar, inaugurando uma tendência dentro do Direito Constitucional brasileiro". VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte. Del Rey, 2000, p. 53.

[364] O alcance da imunidade tributária das instituições de educação sob a égide da Carta Política de 1946 foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, que, à época, também em hermenêutica eminentemente restritiva, proferiu acórdão entendendo que a imunidade tributária "Não alcança as Instituições de Educação, quando exploram o comércio de livros e outros artigos". **RE 71.009/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, Rel. p/ acórdão Min. Carlos Thompson Flores, j. 12. 11.1973. Por outro lado, a 1ª Turma do STF, em outro precedente envolvendo instituição de educação sob a égide de 1946, entendeu por adotar interpretação mais ampliativa, reconhecendo a imunidade tributária, sob o fundamento de que "Pouco importa que a intensidade de estudo seja de língua estrangeira ou que a maioria de corpo discente não seja de brasileiros, para gozar da imunidade tributária do art. 31, V, letra b, da Constituição". **AI 38.802/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 07.11.1966, DJ 16.03.1967; **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966.

[365] O Supremo Tribunal Federal também teve a oportunidade de debruçar-se sobre a imunidade tributária concedida à nova figura jurídica "entidades de assistência social", instituída pela Constituição de 1946. Nesse sentido, ver: **RE 47.764/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, j. 25.04.1963, DJ 27.06.1963; **RE 70.834/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.10.1971, DJ 21.12.1971; **RE 66.926/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 30.03.1973, DJ 18.05.1973; **RE 68.788/GB**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 03.04.1973, DJ 18.05.1973; **RE 63.411/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 11.06.1973, DJ 29.06.1973; **RE 100.437/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 15.06.1984, DJ 29.06.1984.

> 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) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos[366], atendidos os requisitos da lei;
> [...] § 4º - 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.

Considerando o teor do dispositivo constitucional, cumpre a seguir realizar-se detida análise em alguns de seus termos, bem como dos requisitos constitucionais necessários ao gozo da imunidade tributária sobre impostos.

3.1.1 O vocábulo "Instituições": seu alcance e real significado

A correta interpretação de regras, princípios e normas jurídicas exige do intérprete extremo zelo e cuidado com o significado de cada palavra ou expressão que componha determinado enunciado.

Com este objetivo, passa-se, a seguir, à análise do termo "instituições" constante da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988, que veicula a espécie de imunidade tributária objeto da presente tese. Para tanto, é imprescindível que se tenha em mente o comando do artigo 110 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)[367], que veda que a legislação tributária modifique o significado de institutos já consagrados no direito privado.

---

[366] "Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Consectariamente, *et pour cause*, a constituição determina que elas sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições". Trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux no **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[367] "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

O vocábulo “instituições”, presente na atual Constituição Federal e nas constituições anteriores, é manifestamente plurívoco, ou seja, pode apresentar inúmeros significados, o que reforça seu caráter eminentemente subjetivo.[368]

Sacha Calmon Navarro Coêlho[369], por exemplo, registra que existem “instituições” de Direito Civil, de Caio Mário, e o “pátrio poder”, como instituição desse ramo específico do direito. Por seu turno, há quem, como Gustavo Saad Diniz[370], que conceitua instituição como a primeira fase da constituição de uma fundação, em que uma pessoa promove a dotação de um conjunto de bens e o direciona a uma finalidade determinada.

Em clássica monografia sobre o tema, Leopoldo Braga[371] identifica a fonte doutrinária da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre as características essenciais das “instituições de educação e assistência social”, destinatárias da imunidade tributária, desde o advento da Constituição de 1946.

O citado trabalho, lastreado em balizada doutrina nacional e estrangeira[372], buscou deduzir tais caracteres do real conceito do termo “instituição”,

---

[368] No entanto, já houve quem, como o Ministro Barros Monteiro, do Supremo Tribunal Federal, que discordou desta assertiva, proferindo entendimento (voto) no sentido de que “o conceito de *instituição*, referido pela Constituição Federal, não tem um sentido subjetivo, pois a Carta Magna tratou de evitar interpretações pessoais substituindo-as pelo critério legal, estereotipado através do art. 14 e seus incisos da L. 5.172-66”. **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.03.1971, DJ 07.05.1971.

[369] COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 310.

[370] DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. Teoria geral e exercício de atividades econômicas**. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 216.

[371] BRAGA, Leopoldo. **Do conceito jurídico de instituições de educação e assistência social**. Guanabara: Editora da Secretaria-Geral de Finanças do Estado da Guanabara, 1960, p. 256.

[372] Na citada obra, o autor procura fundamentar sua visão restritiva do termo “instituição” (e que será vista mais adiante) utilizando-se de balizada doutrina nacional e estrangeira, podendo ser citados: HAURIOU, Maurice. **La Théorie de l´Institution et de la Fondation**. Cahiers de la Nouvelle Journée, n. 4, 1925; HAURIOU, Maurice. **Principios de Derecho Público y Constitucional**. ed. espanhola, trad. de Carlos Ruiz Del Castillo, 2. ed. Madrid, s/d., p. 519; LA GRESSAYE, Jean Brethe de; LÉGAL, Alfred. **Le Pouvoir Disciplinaire dans les Institutions Privées**, Paris, 1938; BONNECASE. **Introduction à l´étude du Droit**. 2. ed., 1931, n. 45, p. 28; HAURIOU, Maurice. **Principes de Droit Public**. 2. ed., 1916, p. 108-109; MESSINEO, Francesco. **Manuale di Diritto Civile e Comerciale**. 8. ed. Milão, 1950, tomo I, n§ 1º, n. 13, p. 26; MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral**. Rio de Janeiro, v. 1, 1954, p. 448; GIERKE, Otto Von. **Deutsches Privatrecht**, Leipzig, 1895, vol. I, § 60; RUBINO. **Le Associaziioni Non Riconosciute**, Milão, n. 2, p. 2; ARENA, Andrea. **Le Societá Comerciali Pubbliche**. Milão, 1942, p. 40, dentre outros.

utilizado pelos sucessivos textos constitucionais, cujas conclusões encontram-se no voto proferido pelo Ministro Oscar Corrêa, no julgamento de um recurso extraordinário no Supremo Tribunal Federal[373]:

> A doutrina brasileira, não obstante os inumeráveis estudos a respeito, não fixou, em termos definitivos, os limites de compreensão do texto constitucional. Tudo isto agravado pela dificuldade da própria conceituação de instituições e os interesses que se mesclam ao cuidar de fixa-la.
>
> Dos estudos que pudemos compulsar, o de Leopoldo Braga é o mais completo, na amplitude e penetração com que discute, excelentemente, buscando a lição da doutrina nacional e alienígena e incursionando no exame de outras legislações. Não há como, neste voto, resumir-lhes as conclusões: extraímos, apenas, as que tocam mais de perto à hipótese e que podem espalhar-se nestas três condições que devem ser preenchidas pelas instituições para os efeitos da imunidade tributária [...];
>
> a) Fim público institucional, exclusivo, ou ao menos, principal;
>
> b) Gratuidade e ausência de intuito lucrativo;
>
> c) Generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidade e benefícios.

Como observa Odim Ferreira Brandão[374], é em torno desses três critérios reclamados em conjunto ou isoladamente – o da generalidade, o da gratuidade e o da finalidade pública – que vão girar por décadas, embora sem muita uniformidade na identificação de cada um deles, os julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal acerca do pressuposto do reconhecimento da imunidade tributária.

Nesse sentido, a doutrina[375] registra que o importante é frisar que os três

---

[373] **RE 100.816/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 17.02.1984, DJ 09.03.1984.

[374] FERREIRA, Odim Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, p.146, 1995.

[375] CARVALHO, Rodrigo de. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003, p. 92.

critérios referidos, na visão de Leopoldo Braga, seriam inerentes a um preexistente conceito técnico-jurídico de “instituição”, ao qual se teria mantido fiel a Constituição Federal de 1988 nas regras de outorga da imunidade tributária.

Odim Ferreira Brandão[376] recorda que o pressuposto do raciocínio de Leopoldo Braga é a utilização, na Constituição Federal de 1988, do vocábulo “instituição” em seu sentido técnico, cujos parâmetros teriam suas raízes no Direito Canônico, a partir do qual o termo representa uma certa e especial categoria de pessoas jurídicas que, por seus fins institucionais e de eminente interesse público, se constituem, a bem dizer, órgãos auxiliares do Estado.

De fato, parece ter sido este o exato significado utilizado pelo constituinte, uma vez que se trata de um conceito técnico-jurídico próprio e restrito à configuração de certa e determinada espécie, ordem ou categoria de entes, argumento este reforçado pelo fato de não ser da índole e da técnica das Constituições (leis sintéticas) definir e miudear os institutos de direito.

Apesar de Odim Ferreira Brandão[377] não negar que as instituições, no sentido canônico do termo acolhido e desenvolvido por clássicos da doutrina europeia, são as pessoas jurídicas dotadas das três características acima aludidas (como demonstrou Leopoldo Braga), aquele autor dedica a terceira parte de seu trabalho à crítica da premissa subjacente a todo o raciocínio de Leopoldo Braga, qual seja, o de que as sucessivas Constituições brasileiras se houvessem utilizado do mesmo vocábulo - “instituições” – nessa acepção técnica específica.

A crítica demonstra que o cânone da preponderância absoluta do sentido técnico das palavras do texto constitucional não resiste à análise sob a perspectiva de nenhuma das três grandes escolas contemporâneas da hermenêutica constitucional: nem a da corrente tradicional, nem a do método do “círculo hermenêutico” de Larenz, nem a do “método hermenêutico-concretizador” de Konrad Hesse.

---

[376] FERREIRA, Odim Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, p.146, 1995.

[377] FERREIRA, Odim Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, p.129, 1995.

Em outras palavras, Odim Ferreira Brandão[378], no objetivo de descaracterizar o estudo de Leopoldo Braga – realizado à época em que vigorava a Constituição de 1946 – no qual este defendia que o vocábulo "instituição" deveria compreender as entidades que reunissem os três pressupostos já anteriormente expostos (fim público institucional, gratuidade e generalidade na prestação de serviços), defende que o vocábulo, já sob a égide da Constituição de 1946, possuía outros inúmeros significados, destituído de um sentido técnico.

E, de fato, é possível confirmar as conclusões de Odim Ferreira Brandão[379], principalmente sob a égide da Constituição de 1988, onde a pluralidade de citações e de sentidos do vocábulo "instituições" ou "instituição" é ainda mais gritante, evidenciando um nítido "tiroteio linguístico" [380].

A análise do texto constitucional vigente revela que, ao mesmo tempo em que o constituinte refere-se à "instituições" de educação e assistência social, também se refere à *instituição* Ministério Público, à *instituição* Advocacia Geral da União, às *instituições* Forças Armadas, à *instituições* privadas com fins lucrativos, à *instituições* democráticas, à *instituições* nacionais, à *instituições* públicas de ensino, à *instituições* oficiais ou privadas, à *instituições* educacionais oficiais criadas por lei estadual ou municipal, à *instituições* públicas ou privadas, à *instituição* do júri, *instituição* de previdência social, *instituições* oficiais de crédito da União, à

---

[378] FERREIRA, Odim Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada**: uma análise sob a perspectiva da metodologia jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 47. Este autor, no objetivo de refutar a tese de Leopoldo Braga, registra que não foi por ele demonstrada a aplicação do conceito técnico-jurídico de instituição trazido do estrangeiro, na Constituição de 1946.

[379] Segundo o autor, "são 31 (trinta e uma) referências, além daquela atinente à imunidade, que a Constituição faz ao termo "instituição" ou "instituições" que, afora os textos em que o vocábulo alude a órgãos estatais (Ministério Público, Advocacia Geral da União, Defensoria Pública e Forças Armadas) ou a "normas estruturantes do Estado" (aí sempre qualificadas como "instituições democráticas"), nem quando, na Carta Magna de 1988, "instituições" são sinônimos de pessoas jurídicas, é possível atribuir à palavra qualquer sentido unívoco, menos ainda o de entidade beneficente". FERREIRA, Odim Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, p.143, 1995.

[380] A expressão "tiroteio linguístico" é de autoria de Odim Brandão Ferreira, quando este afirma que "instituição serve para designar os bancos (e quantas vezes a Constituição Federal de 1988 fala das instituições financeiras), pessoas jurídicas que se ocupam da prestação de serviços ligados à saúde, educação, planejamento familiar, recuperação de viciados e, enfim, rigorosamente toda e qualquer pessoa jurídica, sem distinção". FERREIRA, Odim Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, p.144, 1995.

instituições privadas com fins lucrativos, dentre outras acepções.

No contexto do uso do termo “instituições” enquanto sinônimo de pessoa jurídica, Rodrigo de Carvalho[381] registra que se é que se pode falar em uso linguístico coerente da palavra, o seu significado há de ser o de “banco”. Segundo o autor, para expressar a ideia de pessoas jurídicas vulgarmente conhecidas por bancos, a Constituição Federal de 1988 prefere sempre a locução mais elegante “instituições financeiras”. Aqui, sim, impera a uniformidade do emprego das palavras.

Na linha do pensamento do autor acima citado, Odim Ferreira Brandão[382] conclui seu pensamento da seguinte forma:

> Evidentemente, nesta subespécie do termo, não há que se falar em pessoas jurídicas caritativas, voltadas para a busca do bem de terceiros. Neste domínio, não existe espaço para a defesa da concepção de que instituição tenha o sentido da doutrina europeia, fundada no direito canônico.

Este raciocínio é tão coerente que o mesmo ocorre ao se observar, com um mínimo de atenção, à utilização da palavra “instituição” como equivalente de outros tipos de pessoas jurídicas. Ao lado dos bancos, o art. 199 da Constituição de 1988 oferece o exemplo mais aberrante da falta de congruência entre o presumido sentido do termo (aquele proposto por Leopoldo Braga) e o conjunto da própria Constituição Federal de 1988.

De acordo com o *caput* do dispositivo retro mencionado, “a assistência à saúde é livre à iniciativa privada”. Já o seu § 1º diz que “as instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde”, mediante “contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos”.

---

[381] CARVALHO, Rodrigo de. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003, p. 95.

[382] FERREIRA, Odim Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada**: uma análise sob a perspectiva da metodologia jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 47. Este autor, no objetivo de refutar a tese de Leopoldo Braga, registra que não foi por ele demonstrada a aplicação do conceito técnico-jurídico de instituição trazido do estrangeiro, na Constituição de 1946.

Percebe-se, assim, que pelo *caput* do art. 199 o Sistema Único de Saúde – SUS pode contar com pessoas jurídicas que visam ao lucro, pois são elas que compõem a chamada "iniciativa privada". Além disso, o § 1º implicitamente admite que "instituições privadas" possam ter como objetivo a realização de lucro, tanto assim que "as sem fins lucrativos" têm preferência para o ingresso no SUS. Não bastasse, o § 2º do art. 199 da Constituição Federal de 1988 vai além, para vedar a "destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos".

Quer dizer: a Constituição Federal de 1988, ao contrário do raciocínio defendido por Leopoldo Braga, diz claramente que existem "instituições" que geram ou visam lucro.

Continuando no objetivo de compreender o real significado do vocábulo "instituição", o intérprete deve visualizar, também, a dimensão dos seus vínculos com as demais palavras e expressões que compõem a norma jurídica objeto da investigação.

No caso da imunidade tributária veiculada pelo art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988, objeto desta tese, o vocábulo "instituições" está, no citado dispositivo constitucional, acompanhado da expressão "sem fins lucrativos".

Como observa José Antônio Gomes de Araújo[383], "o constituinte considerou necessário qualificar o vocábulo "instituição" com o termo "sem fins lucrativos", razão pela qual, diante de tal necessidade, "não parece crível sustentar que a palavra "instituição", isolada, possa ser empregada para significar uma entidade sem fins lucrativos".

Nesse objetivo, de todo oportuno também que se faça menção do vocábulo "entidade", mencionado no § 4º do art. 150 da Constituição de 1988, palavra esta que foi utilizada pelo constituinte originário para referir-se aos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, "instituições" de educação e

[383] ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **Imunidade tributária e organizações da sociedade civil de interesse público**. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, 2012, 221f. – Orientadora Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grupenmacher, p. 125.

assistência social e até mesmo os templos de qualquer culto, mencionados nas alíneas “b” e “c” do art. 150, inciso VI da Constituição Federal.

Tais evidências, segundo Leandro Marins de Souza[384], não revelam qualquer preocupação do constituinte em diferenciar as instituições de educação e de assistência social de todas as demais espécies de pessoas jurídicas mencionadas no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Carta Política de 1988.

Pelo exposto, não parece que o vocábulo “instituição” esteja sendo utilizado no texto constitucional num sentido técnico-jurídico, conforme defende Leopoldo Braga. Nesse sentido, coerentes as conclusões de Odim Ferreira Brandão[385], para quem “instituição pode ser qualquer uma. O resto é, data *vênia*, mistificação, à base de doutrina estrangeira, em absoluta desconexão com a realidade normativa brasileira”.

No mesmo sentido, as ilações de Denise Lucena Rodrigues[386], para quem “essa restrição ao conceito de instituição não tem relevância dentro do princípio exposto na Constituição”, pelo fato de “se tratar de um tema extremamente generalizado e sem nenhum rigor técnico”.

Alberto Xavier[387], por seu turno, corrobora esta linha de pensamento, ao afirmar que:

> Nenhum elemento hermenêutico sério permitiria, a partir do simples vocábulo “instituições”, aliás, um dos mais polissêmicos do Direito, contrapor instituição à associação, nem tampouco considerar elementos essenciais do conceito de “instituição” o fim público, a gratuidade e a generalidade.

---

384 SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 159.

385 FERREIRA, Odim Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada**: uma análise sob a perspectiva da metodologia jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 47. Este autor, no objetivo de refutar a tese de Leopoldo Braga, registra que não foi por ele demonstrada a aplicação do conceito técnico-jurídico de instituição trazido do estrangeiro, na Constituição de 1946.

386 RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 61.

387 XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 52, p. 19, jan. 2000.

É por isso que José Antônio Gomes de Araújo[388] afirma que “a expressão “instituições”, tratada no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, compreende uma entidade minimamente organizada”. Segundo o autor, “só depois de se unir com os complementos, de educação e de assistência social, e com a expressão “sem fins lucrativos”, que é possível identificar um significado”, concluindo o autor que “o termo “instituição”, portanto, tem o significado de entidade”.

Com base neste raciocínio, afigura-se fundamental que o vocábulo “instituições” venha necessariamente acompanhada de seus complementos, estabelecidos na regra de imunidade, para que possa se concluir tratar-se de uma organização ou pessoa jurídica voltada ao interesse público, que auxilia o Estado na consecução de seus objetivos.

Como pontua Paulo de Barros Carvalho[389]:

> Essa tarefa não é das mais fáceis, posto que, na Constituição Federal, o vocábulo 'instituição' foi empregado diversas vezes, em acepções variadas. Seu uso indiscriminado leva-nos a concluir que a palavra em exame não foi empregada em seu sentido técnico-jurídico, como se observa no próprio art. 150, em que na alínea *c* do inciso VI foi utilizado o termo 'instituições', enquanto no § 4.o tem-se o uso do vocábulo 'entidades' para fazer referência àquelas mesmas pessoas.
>
> [...].
>
> Infere-se daí que a palavra 'instituição' foi empregada em seu sentido corrente, abrangendo toda pessoa jurídica, sem distinção, motivo pelo qual a referida imunidade (da educação) abrangerá também qualquer entidade que, sem finalidade lucrativa, venha a auxiliar o Estado a cumprir sua missão na área educacional.

---

388 ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **Imunidade tributária e organizações da sociedade civil de interesse público**. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, 2012, 221f. – Orientadora Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grupenmacher, p. 126.

389 CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n.80, jul./ago. 2011, p. 17.

A crítica ao pensamento restritivo de Leopoldo Braga quanto a real acepção do vocábulo “instituição” não reside apenas no campo doutrinário.

Em julgamento ocorrido no Supremo Tribunal Federal[390] no qual se discutia a extensão da imunidade tributária das instituições de assistência social prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88 às entidades fechadas de previdência complementar, o Ministro Sepúlveda Pertence, em evidente crítica ao pensamento de Leopoldo Braga quanto a real acepção do termo “instituições”, consignou:

> Basta-me a evidência da inadequação, ao objeto normativo, do exercício da hermenêutica constitucional a qual se propôs ele, de ambos os supostos apriorísticos de que se serviu Leopoldo Braga: tanto o que, primeiro, genericamente, pretende erigir em dogma axiomático que, na leitura das constituições, se deva presumir a utilização do significado técnico jurídico das expressões utilizadas, quanto o segundo, isto é, o de que, especificamente, ao vocábulo “instituições”, nas leis fundamentais brasileiras, se devesse emprestar a noção canônico-européia sustentada pelo autor ilustre.
>
> Nem a primeira, nem a segunda dessas pré-compreensões resistia à prova do cotejo com a Constituição de 1946, para a qual escrevera Braga; e o descompasso se faz manifesto com relação ao contexto histórico e ao texto normativo da Constituição de 1988, à luz da qual, hoje, se há de resolver o problema do alcance da imunidade das ´instituições de assistência social´.

Considerando que as disposições constitucionais decorrem de sistemas constitucionais bastante distintos, aliado ao fato de o cenário fático da atual ordem constitucional ser totalmente diferente daquele que imperava debaixo da Constituição de 1946, ressoa inequívoca a afirmação no sentido de não existir qualquer fundamento que justifique ou fundamente a interpretação restritiva outrora defendida por Leopoldo Braga.

Como observa José Antônio Gomes de Araújo[391], “a compreensão dos

---

[390] **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002.

[391] ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **Imunidade tributária e organizações da sociedade civil de interesse público**. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, 2012, 221f. – Orientadora Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grupenmacher, p. 128.

signos que compõem o enunciado e seu processo de interpretação" devem necessariamente "se submeter, também, a uma interpretação sistemática e teleológica", o que, segundo o autor, "derruba a pretensa interpretação restritiva a ser atribuída ao conceito instituição".

Coerente, neste ponto, o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho[392], para quem:

> Ao contrário, a vida democrática exige, supõe, respeita e até deseja o pluralismo e a liberdade. É preciso que, em escala micro, os cidadãos se reúnam e discutam seus problemas, procurando fórmulas capazes e viáveis de resolvê-los, enriquecendo a convivência e acrescentando à sociedade novas instituições. O governo deve fazer o mínimo, não dificultando os movimentos espontâneos da comunidade, evitando tanto a legislação complexa quanto as burocracias inúteis ou as tributações sem sentido. A imunidade, pois, vem a calhar. E, por isso, o conceito de instituição dos restritivistas deve ser posto de lado, sem a menor deferência. É bizantino, árido, insensível aos reclamos das sociedades modernas, complexas e pluralistas. Está em descompasso com o vir-a-ser histórico, cujo dinamismo procuram dificultar em nome de miúdos interesses fiscais.

Nesse sentido, como aponta Rodrigo de Carvalho[393], diante dos destaques retro mencionados, não existe razão para se continuar concordando com o suposto teórico básico de Leopoldo Braga, firmado, aliás, debaixo da Constituição Federal de 1946, no sentido de que a Constituição Federal de 1988 utilizou a palavra "instituição" como pessoa jurídica de finalidade pública, que presta serviços caritativos de âmbito geral e de modo sempre gratuito.

---

[392] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 09.

[393] CARVALHO, Rodrigo de. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003, p. 97.

3.1.2 Instituições de educação

Como outrora já registrado, foi somente com a Constituição de 1934 que, pela primeira vez, se instituiu a imunidade tributária das instituições de educação. A Carta de 1934, em seu artigo 154[394], "isentou" de tributos os estabelecimentos particulares de educação, ampliando significativamente as limitações do poder tributário do Estado[395].

Muito se discutiu se o surgimento desta imunidade na Constituição de 1934 ocorreu por força do simples amadurecimento das inspirações liberais trazidas por Rui Barbosa no ano de 1891, ou se tal previsão constitucional estava aliada a outros fatores da história política nacional. Há quem, como José Manoel Pires Alves[396], que defenda que a Igreja Católica mudara drasticamente o rumo da sua atuação no Brasil, voltando-se, prioritariamente[397], para o campo da educação, e exercendo forte influência na Constituição de 1934, no objetivo de assegurar imunidade tributária para seus estabelecimentos de educação sem fins lucrativos.

---

394 Art. 154. "Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo".

395 Marcos Aurélio Pereira Valadão observa que a Constituição de 1934, em comparação à sua predecessora, a Constituição de 1891, "ampliou o leque das limitações ao poder de tributar, inaugurando uma tendência dentro do Direito Constitucional brasileiro". VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte. Del Rey, 2000, p. 53.

396 "Corria o ano de 1930. O descontentamento provocado pela Velha República provocou um movimento militar que terminou com a queda do Presidente Washington Luiz. O período de 1930 a 1945 teve como Chefe de Estado Getúlio Vargas que governou como ditador a partir de 1937. Foi o Cardeal Leme que, a pedido de Getúlio, conseguiu convencer Washington Luiz a se demitir. Esse fato contribuiu para fortalecer a Igreja e ampliar-lhe a influência na pessoa de Sua Eminência. Entre as decisões governamentais obtidas pela Igreja, fruto de tal influência, várias dizem respeito à Educação Católica. Já no dia 30 de abril de 1931, decretou-se a volta do ensino religioso à Escola Pública. A nova Constituição de 1934 proclamava a defesa da indissolubilidade matrimonial, o ensino religioso facultativo nas escolas públicas, a assistência religiosa regulamentar ao Exército, aos hospitais e às prisões, a liberdade de organização de um sindicato para a Escola Católica, a proibição do divórcio, a ajuda financeira às Escolas Católicas (recursos dos quais muitas Congregações Religiosas usufruíram), etc". ALVES, José Manoel Pires. **Perspectivas da escola católica no Brasil**: ajudando a pensar as estatísticas da pesquisa CERIS-ANAMEC. Censo das Escolas Católicas no Brasil. Bauru, São Paulo: Edusc, 2006, p. 21.

397 Laércio Dias de Moura, citando Riolando Azzi, observa o seguinte sobre esta tendência da Igreja Católica: "[...]. "Um dos aspectos que mais chama a atenção na análise da atuação dos religiosos a partir da segunda metade do século XIX é a prioridade quase absoluta dada à esfera educativa. São raríssimos os institutos religiosos que não estavam envolvidos de algum modo com a educação". MOURA, Laércio Dias. **A educação católica no Brasil**. São Paulo: Loyola, 2000, p. 93.

Debaixo da atual ordem constitucional, inaugurada pela Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil conferiu à educação o *status*[398] de direito fundamental. Esta conclusão é facilmente extraível tanto pelo próprio texto da Carta Política vigente[399], pela doutrina[400], como também em razão das sucessivas manifestações da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[401]

Como observa Ana Paula de Barcellos[402], há amplo consenso na sociedade brasileira acerca da "importância central da educação para a dignidade e o desenvolvimento pessoal de cada indivíduo", vindo a Carta da República de 1988 a posicioná-la "como serviço a ser prestado de forma prioritária pelo Estado".

O direito à educação – que representa prerrogativa constitucional deferida a todos (art. 205, CF/88), aí incluídas as crianças (CF/88, artigos 208, inciso IV e 227, *caput*) – qualifica-se como um dos direitos sociais mais expressivos, subsumindo-se à noção dos direitos de segunda geração ou dimensão[403], cujo

---

398 *Status* porque, de acordo com Georg Jellinek, "definidor de uma situação jurídica, que permite ao indivíduo, ser jurídico, encarar as prestações do Estado, as liberdades frente ao Estado, as pretensões contra o Estado e a prestação por conta do Estado como um direito público a lhe favorecer". JELLINEK, Georg. **Sistema del Diriti Pubblici Subbietivi**. Milano: Societè Editrice Libraria, 1912, p. 98.

399 Pois o artigo 6º da Constituição de 1988, inserido dentro do Título relativo aos Direitos e Garantias Fundamentais, prescreve textualmente que "São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição".

400 Ricardo Lobo Torres registra que "a elevação do direito à educação como subjetivo público confere-lhe o status de direito fundamental, mínimo existencial, arcando o Estado, nos limites propostos, com prestações positivas e igualitárias, cabendo a este, também, através de sua função jurisdicional, garantir-lhes execução". TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 151.

401 Como já decidiu o STF, "A educação é direito fundamental do cidadão, assegurada pela Constituição da República, e deve não apenas ser preservada, mas, também, fomentada pelo Poder Público e pela sociedade". **AI 658.491 AgR/GO**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 20.03.2012, DJe 04.05.2012, No mesmo sentido, também assegurando à educação o *status* de direito fundamental, os seguintes precedentes da Suprema Corte: **RE 357.148/MT**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.02.2014, DJe 27.03.2014; **ARE 639.337 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.08.2011, DJe 14.09.2011; **RE 603.575 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 20.04.2010, DJe 13.05.2010; **RE 594.018 AgR/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 23.06.2009, DJe 07.08.2009; **RE 463.210 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 06.12.2005, DJ 03.02.2006, dentre outros.

402 BARCELLOS, Ana Paula de. O direito à educação e o STF. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. (Coord). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p 609-612.

403 O fenômeno da "geração" ou "dimensão" dos direitos, na história da jurisprudência constitucional brasileira, foi pela primeira vez objeto de análise no Supremo Tribunal Federal no ano de 1995. Nesse sentido, ver: **MS 22.164/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.10.1995, DJ 17.11.1995.

adimplemento impõe, ao Poder Público, a satisfação de um dever de prestação positiva, consistente num ´facere", pois o Estado dele só de desincumbirá criando condições objetivas que propiciem, aos titulares desse mesmo direito, o acesso pleno ao sistema educacional.

Ao discorrer sobre o assunto, Luiz Pinto Ferreira[404] registra que:

> O Direito à educação surgiu recentemente nos textos constitucionais. Os títulos sobre ordem econômica e social, educação e cultura revelam a tendência das Constituições em favor de um Estado social. Esta clara opção constitucional faz deste ordenamento econômico e cultural um dos mais importantes títulos das novas Constituições, assinalando o advento de um novo modelo de Estado, tendo como valor-fim a justiça social e a cultura, numa democracia pluralista exigida pela sociedade de massas do século XX.

Em idêntico sentido, Celso Lafer[405], que também exterioriza sua preocupação sobre o tema, registra que o direito à educação – que se mostra redutível à noção dos direitos de segunda geração[406] – exprime, de um lado, no plano do sistema jurídico-normativo, a exigência de solidariedade social, e pressupõe, de outro, a asserção de que a dignidade humana, enquanto valor

---

[404] FERREIRA, Luiz Pinto. **Educação e Constituinte**. In: Revista de Informação Legislativa, v. 92, p. 171-173, *apud* **AI 658.491 AgR/GO**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 20.03.2012, DJe 04.05.2012.

[405] LAFER, Celso. **A Reconstrução dos Direitos Humanos**. Companhia de Letras, p. 127 e 130-31, *apud* **ARE 639.337 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.08.2011, DJe 14.09.2011.

[406] Não constitui o objetivo da presente pesquisa o estudo das gerações ou dimensões dos direitos fundamentais, tão difundida na literatura, que apregoa existirem os direitos de primeira, segunda, terceira e até quarta geração ou dimensão. Nesse sentido, de todo oportuno o esclarecimento de Flávia Piovesan, que entende que os direitos fundamentais são universais e indivisíveis e que suas "gerações" demonstram apenas um mero panorama histórico da proteção desses direitos. A citada autora escreve: "Universalidade porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é o requisito único para a dignidade e titularidade de direitos. Indivisibilidade porque a garantia dos direitos civis e políticos é condição para a observância dos direitos sociais, econômicos e culturais, e vice-versa. Quando um deles é violado, os demais também o são". Globalização econômica, integração regional e direitos humanos. In: PIOVESAN, Flávia (Coord.). **Direitos Humanos, globalização econômica e integração regional**: desafios do direito constitucional internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 41. Por seu turno, acerca da utilização dos termos "dimensões" e "gerações" relacionadas aos direitos fundamentais, Ingo Wolfgang Sarlet observa que "não há como negar que o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementariedade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ´gerações´ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, razão pela qual há quem prefira o termo ´dimensões´ dos direitos fundamentais". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 47.

impregnado de centralidade no ordenamento político, só se afirmará com a expansão das liberdades públicas, quaisquer que sejam as dimensões em que estas se projetem:

> [...]. É por essa razão que os assim chamados direitos de segunda geração, previstos pelo ´welfare state´, são direitos de crédito do indivíduo em relação à coletividade. Tais direitos – como o direito ao trabalho, à saúde, à educação – têm como sujeito passivo o Estado porque, na interação entre governantes e governados, foi a coletividade que assumiu a responsabilidade de atendê-los. O titular desse direito, no entanto, continua sendo, como nos direitos de primeira geração, o homem na sua individualidade. Daí a complementaridade, na perspectiva ´ex parte populi´, entre os direitos de primeira e de segunda geração, pois estes últimos buscam assegurar condições para o pleno exercício dos primeiros, eliminando ou atenuando os impedimentos ao pleno uso das capacidades humanas. Por isso, os direitos de crédito, denominados direitos econômico-sociais e culturais, podem ser encarados como direitos que tornam reais direitos formais: procuram garantir a todos o acesso aos meios de vida e de trabalho num sentido amplo.

A importância da educação também foi objeto de criteriosa análise na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que lhe conferiu especial destaque.

Em recente precedente julgado pelo plenário do STF[407], que discutia a constitucionalidade da Lei nº 11.096/2005, que instituiu o PROUNI – Programa Universidade para Todos, a Suprema Corte registrou-se que “a Lei Republicana tem a educação em elevadíssimo apreço”. O mesmo precedente afirmou que esse “desvelo para com a educação é tanto que o Magno Texto dela cuida também em capítulo próprio, no Título devotado à toda a Ordem Social”, registrando que “a educação, notadamente a escolar ou formal, é direito social que a todos deve alcançar”, constituindo “dever do Estado e uma de suas políticas públicas de primeiríssima prioridade”, uma vez que “a educação é a primeira das necessidades coletivamente sentidas, porque é condição, praticamente, para o desfrute mais qualificado, mais consciente de todos os demais direitos”.

---

[407] **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013.

Como observa Denise Souza Costa[408], "o direito à educação não deve ter como finalidade apenas o desenvolvimento da pessoa para atingir às condições exigidas pela sociedade ou pelo mercado", já que o ser humano é "fonte inesgotável de crescimento e expansão no plano intelectual, físico, espiritual, moral e social". Por tal razão, a educação também deve ter por "escopo o oferecimento de condições formais e materiais para o desenvolvimento pleno destas inúmeras capacidades, em busca do aprimoramento individual, em condições de liberdade e dignidade". É a partir daí que "a educação deve fomentar valores de cidadania, participação social e econômica, pois no Estado Social, a proteção do direito individual faz parte do bem comum".

A importância da educação enquanto direito constitucional fundamental no Brasil é de tamanho relevo que, sobre o assunto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[409] pacificou-se no sentido de legitimar, sempre em caráter excepcional, a intervenção judicial para a efetivação deste direito (acesso à educação), sempre que ficar evidenciada a omissão dos poderes públicos em cumprir com seu papel constitucional.

Sob esta perspectiva, afigura-se necessário compreender o real alcance do vocábulo "educação", ou seja, que ações e atividades podem ser consideradas como "educação" para que as instituições de educação sem fins lucrativos,

---

[408] COSTA, Denise Souza. **O Direito Fundamental à Educação no Estado Constitucional Contemporâneo e o Desafio da Universalização da Educação Básica**. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-RS, p. 15.

[409] Legitimando a intervenção judicial excepcional em políticas públicas, especificamente para a efetivação do direito constitucional à educação, os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: **AI 410.646 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 19.09.2003; **RE 431.773/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, Decisão Monocrática, DJ 22.10.2004; **RE 402.024/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso, Decisão Monocrática, DJ 27.10.2004; **RE 463.210 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 03.02.2006; **RE 436.996 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 03.02.2006; **RE 410.715 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 03.02.2006; **RE 384.201 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 03.08.2007; **RE 401.673 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 17.08.2007; **RE 411.518 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 17.08.2007; **AI 455.802 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 17.08.2007; **AI 475.571 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 17.08.2007; **RE 552.175 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 06.12.2007; **RE 595.595/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJe 28.05.2008; **RE 592.937 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 04.06.2009; **RE 594.018 AgR/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJe 06.08.2009; **RE 600.419/SP**, Rel. Min. Celso de Mello, Decisão Monocrática, DJe 28.09.2009; **RE 464.143 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 18.02.2010; **RE 603.575 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJe 13.05.2010; **AI 658.491 AgR/GO**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 04.05.2012; **RE 357.148/MT**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 27.03.2014.

mencionadas no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, possam gozar da imunidade tributária que lhes foi outorgada.

Como observa Alex Faturi Delevatti[410], “difícil é traçar um conceito de educação, tudo porque se entende que a educação guarda contornos tendentes a criar oportunidades para àqueles que dela dispõem”.

Nesse objetivo, Jean-Jacques Rousseau[411], filósofo suíço que viveu entre os anos de 1712 a 1778, ensina que “nascemos fracos, precisamos de força, nascemos desprovidos de tudo, temos necessidade de assistência. Tudo o que não temos ao nascer e de que precisamos quando adultos, é-nos dado pela educação”.

Os léxicos[412] conceituam educação como um processo de desenvolvimento da capacidade física, intelectual e moral da criança e do ser humano em geral, visando à sua melhor integração individual e social.

Todavia, como observa Maria Cristina de Brito Lima[413], a educação representa bem mais do que esse conceito léxico, consistindo na prática contínua e intermitente de se transmitir e receber informações, que se vão construindo com o tempo, por elas sendo o homem influenciado, ao tempo que também as influencia, ajudando, assim, a desenvolver o meio onde vide e, também, desenvolve-se.

Por seu turno, a Declaração Universal dos Direitos do Homem[414], em seu artigo 26, dispõe textualmente que “a educação deve visar à plena expansão da

---

410 DELEVATTI, Alex Faturi. **A educação básica como direito fundamental na Constituição Brasileira**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 116f. – Orientador Prof. Dr. Marcos Leite Garcia, 2006, p. 69.

411 ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Emílio ou da educação**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 15. Para o citado autor, o cidadão que fará parte do Estado - Contrato Social – deve ser devidamente educado para viver nessa sociedade criada por ele. Assim, a educação do indivíduo é aquela em que se consegue realizar gradual e espontaneamente todas as suas potencialidades.

412 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

413 LIMA, Maria Cristina de Brito. **A educação como Direito Fundamental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

414 **Declaração Universal dos Direitos do Homem**. Documento Oficial. Disponível em http://www.humanrights.com/pt/what-are-human-rights/universal-declaration-of-human-rights/articles-21-30.html. Acesso em 30.10.2014.

personalidade humana e ao reforço dos direitos do homem e das liberdades fundamentais", devendo também "favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e todos os grupos raciais ou religiosos [...] para a manutenção da paz".

Nesse objetivo de entender o real alcance do vocábulo "educação", Jean Piaget[415] ensina que:

> [...] a educação não é uma simples contribuição, que se viria acrescentar aos resultados de um desenvolvimento individual espontâneo ou efetuado com o auxílio apenas da família: do nascimento até o fim da adolescência a educação é uma só, e constitui um dos fatores fundamentais necessários à formação intelectual e moral, de tal forma que a escola fica com boa parte da responsabilidade no que diz respeito ao sucesso final ou ao fracasso do indivíduo, na realização de suas próprias possibilidades e em sua adaptação à vida social.

Há também quem, como Paulo Freire[416], que, numa outra perspectiva conceitual, entenda que "na visão "bancária" da educação, o ´saber´ é uma doação dos que se julgam sábios aos que julgam nada saber". Para este autor, esta doação "se funda numa das manifestações instrumentais da ideologia da opressão – a absolutização da ignorância, que constitui o que chamamos de alienação da ignorância, segundo a qual esta se encontra noutro".

No texto da atual Constituição Federal de 1988, com suas 91 (noventa e uma) emendas constitucionais[417], a palavra "educação" aparece nada menos que 56 (cinquenta e seis) vezes. Já o termo "educacional" aparece 4 (quatro) vezes, ao passo que seu plural, ou seja, o vocábulo "educacionais" apresenta-se também 4 (quatro) vezes presente.

Apesar dos referidos vocábulos encontrarem-se espalhados por todo o

---

[415] PIAGET, Jean. **Para onde vai a educação?** 11. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1991, p. 35

[416] FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido.** 40. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005, p. 67.

[417] Até 22.04.2016, data da sessão pública de defesa desta Tese perante a banca examinadora, a Constituição Federal de 1988 apresentava 91 (noventa e uma) emendas constitucionais, sendo a última delas, portanto, a Emenda Constitucional nº 91, de 18.02.2016.

texto constitucional, ganha especial relevo, no presente estudo, a Seção I do Capítulo III da Constituição Federal de 1988, que, desde seu artigo 205 até o artigo 214, contempla o tratamento dado pelo Constituinte ao assunto. Os referidos artigos não serão transcritos em sua integralidade em razão de sua grande extensão, podendo ser visualizados no próprio texto constitucional.

De toda forma, é possível perceber que o direito à educação recebe, na atual Carta Política de 1988, um regramento e tratamento bastante cuidadoso e peculiar[418], até mesmo para que os objetivos estatais republicanos[419] consigam ser efetivamente concretizados.

Com estas considerações, se afigura relevante o exame dos principais dispositivos constitucionais tratam da educação.

Com esse objetivo, merece especial destaque o artigo 6º da Constituição Federal de 1988, que incluiu a educação entre os direitos sociais. No entanto, o cotejo deste dispositivo constitucional com o artigo 1º do Texto Magno é fundamental, já que este dispositivo assinala que os fundamentos da República Federativa do Brasil consistem na soberania, na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e no pluralismo político.

O conteúdo do artigo 1º da Constituição de 1988 é imprescindível para o trato constitucional da educação, uma vez que muitos destes fundamentos da República Federativa do Brasil são exercitáveis somente com e através da educação.

Bem por isso é que o artigo 205 da CF/88 estabelece que a educação é "direito de todos e dever do Estado e da família", devendo ser "promovida e

---

[418] Como recentemente decidiu o Supremo Tribunal Federal, "a Lei Republicana tem a educação em elevadíssimo apreço. [...]. Esse desvelo para com a educação é tanto que o Magno Texto dela cuida também em capítulo próprio, no Título devotado à toda a Ordem Social". **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013.

[419] Por fins estatais republicanos devem ser compreendidos aqueles mencionados no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, que dispõe: "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".

incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho".[420]

Por seu turno, o artigo 206 da Constituição de 1988, ao estabelecer os princípios fundamentais do ensino[421], faz menção à educação não apenas sob a perspectiva tradicional clássica do ensino, mas também o ensino sob a forma da pesquisa, do pensamento, da arte e do saber (art. 206, inciso II).

Da mesma forma, o artigo 208, inciso V da Constituição Federal estatui que "O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de [...] acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa, e da criação artística, segundo a capacidade de cada um".

Não destoa desta acepção ampla de educação o *caput* do artigo 210 que, ao tratar do ensino fundamental, faz expressa referência "os valores culturais e artísticos, nacionais e regionais", bem como o próprio § 2º do artigo 213 que, ao tratar dos recursos públicos que serão destinados às escolas públicas, textualmente faz menção à pesquisa e à extensão, afirmando que "as atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público".

Já o artigo 214 da Constituição Federal, ao tratar do Plano Nacional de Educação – PNE[422], faz menção a ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a "promoção humanística, científica e

---

[420] Outra evidência da afirmação feita no sentido de que muitos dos fundamentos da República Federativa do Brasil são exercitáveis somente com e através da educação encontra-se no art. 2º da Lei nº 9.394/96, que estabelece que "A educação [...] tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho". Neste dispositivo legal, são citadas as categorias "cidadania" e "trabalho", que, à luz do art. 1º da CF/88, constituem, ao lado de outras categorias, fundamentos da República Federativa do Brasil.

[421] Na perspectiva jurisprudencial, a Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, proferiu decisão como relatora na qual consignou que "Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF)". **RO 31/BA**, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.05.2004, DJ 02.08.2004. Neste precedente, o STJ assegurou imunidade tributária sobre o IPTU a uma entidade educacional estrangeira, em processo envolvendo a República Federal da Alemanha, o Instituto Cultural Brasil-Alemanha e o município de Salvador.

[422] A Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014, aprova o Plano nacional de Educação – PNE para o decênio 2014-2024.

tecnológica do País" (inciso V).

No mesmo sentido, a Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação, afirma que a educação "abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais".

Isso sem se falar, também, na recente Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014, que institui o Plano Nacional de Educação – PNE para o decênio 2014-2024, que, dentro do conceito de educação, incluiu ações e metas relativas ao ensino em sua concepção clássica, à cultura, à pesquisa e à extensão.

É por isso que Alex Faturi Delevatti[423] insiste no sentido de que "a educação deve ser considerada em seu aspecto amplo, no sentido de preparar adequadamente o indivíduo para a vida social, por meio da busca contínua de valores, conhecimento, inafastável de um senso crítico e criativo da inteligência para que se obtenha uma sociedade mais justa e solidária.

No exato sentido, Roque Antonio Carraza[424], também visualizando um conceito mais amplo de educação, ensina que:

> Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas. É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam os programas de ação previstos nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia.

---

[423] DELEVATTI, Alex Faturi. **A educação básica como direito fundamental na Constituição Brasileira**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 116f. – Orientador Prof. Dr. Marcos Leite Garcia, 2006, p. 71.

[424] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 25. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 775.

Incluída no conceito de educação, a cultura também merece a atenção de José Afonso da Silva[425]. Para o citado autor, a cultura representa:

> [...] o sentido mais abrangente da formação educacional do povo, expressão criadora da pessoa e das projeções do espírito humano materializadas em suportes expressivos, portadores de referências à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, que se exprimem por vários de seus artigos (5º, IX, 23, III a V, 24, VII a IX, 30, IX, e 205 a 217), formando aquilo que se denomina *ordem constitucional da cultura*, ou *constituição cultural*, constituída pelo conjunto de normas que contém referências culturais e disposições consubstanciadoras dos direitos sociais relativos à educação e à cultura.

Também inserindo a cultura no conceito de educação, Ricardo Lobo Torres[426] afirma que, no conceito de educação, estão abrangidas as "instituições culturais, que não se proponham precipuamente a fornecer instrução, como sejam os museus, as bibliotecas, os teatros, etc". Segundo o autor, "o conceito de educação corresponde à ideia de *Bildung*, de formação integral da personalidade, que deve ser amparada pelo Estado Cultural".

Na mesma perspectiva ampliativa do real significado do vocábulo "educação", Aliomar Baleeiro[427] ensina que:

> Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o *atelier* de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras, artes e ciências, sem intuitos

---

[425] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, P. 314.

[426] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 270. Neste ponto, as conclusões de Torres são alicerçadas em: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 181; CANTO, Gilberto Ulhôa. "Fiscal Policy and the National Heritage". **Resenha da Associação Brasileira de Direito Financeiro** 1: 34, 1984; WALZ, Rainer. **Grundrechte und Staatszielbestimmungen im Bundesstaat**. AÖR 112 (1): 27, 1987.

[427] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 270.

> lucrativos, ainda que, para sua manutenção, ceda onerosamente direitos autorais, patentes de invenção e descobertas etc.

Também Paulo de Barros Carvalho[428], ao discorrer sobre as atividades a serem exercidas pela pessoa jurídica de cunho educacional, segue fiel à lição de Aliomar Baleeiro no sentido conferir a correta amplitude ao conceito e alcance da educação, ensinando que a atividade educacional não se restringe "ao ensino na modalidade tradicional, abrangendo, também, tudo o que possa contribuir para o desenvolvimento intelectual ou cultural da comunidade".

Em fina sintonia com este conceito mais *lato* de educação, o plenário do Supremo Tribunal Federal[429], em julgamento que discutia a constitucionalidade de uma lei paulista que garantia ingresso com "meia-entrada" aos estudantes regularmente matriculados em estabelecimentos de ensino em casas de diversão, esportes, cultura e lazer, assentou entendimento no sentido de que "O direito ao acesso à cultura, ao esporte e ao lazer, são meios de complementar a formação dos estudantes", o que evidencia o real alcance e amplitude do vocábulo "educação".

No campo das imunidades tributárias, observa-se realmente a coerência da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que tem assegurado o citado benefício não apenas às tradicionais instituições de ensino e educação, mas também a instituições culturais[430] e instituições de pesquisa, ciência e tecnologia.[431]

---

[428] CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n.80, jul./ago. 2011, p. 16.

[429] **ADI 1.950/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 03.11.2005, DJ 02.06.2006. No julgamento desta Ação Direta de Inconstitucionalidade, o STF assentou: "Se de um lado a Constituição assegura a livre iniciativa, de outro determina ao Estado a adoção de todas as providências tendentes a garantir o efetivo exercício do direito à educação, à cultura e ao desporto [artigos 23, inciso V, 205, 208, 215 e 217 § 3º, da Constituição]. Na composição entre esses princípios e regras há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário".

[430] **AI 38.802/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 07.11.1966, DJ 16.03.1967; **AI 76.422 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 10.06.1983, DJ 11.11.1983; **RE 230.281 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 27.05.2003, DJ 01.08.2003; **RE 354.988 AgR/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 21.03.2006, DJ 20.04.2006; **ARE 779.324 AgR/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 24.06.2014, DJe 19.08.2014.

[431] **RE 106.378/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 08.10.1985, DJ 14.03.1986; **RE 192.899 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 20.06.2006, DJ 25.08.2006.

Como observa Alex Faturi Delevatti[432] O real alcance do conceito de educação, na forma em que posta na Constituição Federal, deixa evidente que o Constituinte objetivou proteger não apenas as típicas entidades de ensino, como também as que promovam ações culturais, o desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, bem como cursos de aprimoramento profissional.

Por todas essas razões e fundamentos, o ensino em todas as suas dimensões, a cultura, a pesquisa, a extensão, a formação para o trabalho e a promoção científica e tecnológica constituem diretrizes e valores que se encontram necessariamente inseridos no conceito de educação.

3.1.3 Instituições de assistência social

Num primeiro estágio histórico, a assistência social correspondeu a uma ideia de caridade e de filantropia, inspirada, principalmente, nos sentimentos religiosos dos cidadãos com seus semelhantes miseráveis.

Nesse sentido, Glacy Maria Puerari Neto[433] registra que:

> [...] até meados do século XVIII, a família era auxiliada, em seus infortúnios, por seus vizinhos, pelas instituições religiosas locais ou pelo município. Se o necessitado era membro das Corporações, pela sua associação profissional ou pelo seu empregador ou pelo proprietário das terras, era dever do senhor feudal auxiliar seus servos, repousando isso mais no hábito do que na lei. Esse sistema passou por outra etapa da evolução quando a secularização substituiu a religião, as Corporações Medievais foram dissolvidas e o feudalismo abolido. A partir daqui e até o correr do século XIX, a caridade pública foi utilizada em grande escala e era responsabilidade da Comunidade o socorro aos pobres, estabelecido isso por lei.

---

[432] DELEVATTI, Alex Faturi. **A educação básica como direito fundamental na Constituição Brasileira**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 116f. – Orientador Prof. Dr. Marcos Leite Garcia, 2006, p. 71.

[433] NETO, Glacy Maria Puerari. Conceito e evolução da previdência social. **Revista Estudos Jurídicos**, n. 2, v. 1. São Leopoldo: Escola de Direito da UNISINOS, 1971, p. 101.

Como observa Mário Cesar dos Santos[434], a evolução da assistência social evoca também o espírito de solidariedade, vivenciado ao longo da história pelos princípios religiosos dominantes em cada época e considerando as diferentes vicissitudes a que se submetiam as populações carentes, em face de calamidades ou circunstâncias determinadas pelos movimentos bélicos e os transtornos de pós-guerra ou pós-conflitos.

Nos vários movimentos religiosos de apoio aos carentes, nasce uma doutrina fortalecida pelo espírito de caridade. Esta chamada caridade cristã, também ao longo dos episódios da história, se ressente e apresenta dificuldades, na medida em que nem todos os homens a seguem, usurpando o benefício concedido pelos outros e distorcendo o sentido da doutrina.

É por isso que Jean-Jacques Rousseau[435] já advertia:

> Diz-se que um povo de verdadeiros cristãos reformaria a mais perfeita sociedade que pudesse ser imaginada. Não encontro nesta suposição mais que uma única e grande dificuldade: é que uma sociedade de verdadeiros cristãos não seria uma sociedade de homens.

A segurança da sociedade e do próprio Estado dependem da satisfação das necessidades das pessoas que os integram. O atendimento e a prevenção dessas são conceituados, por diversas vozes, como segurança social.

É por isso que José Thadeu Mascarenhas Menck[436] afirma ser necessário notar “que aquelas ações que promovem a segurança social não se limitam às necessidades mínimas de sobrevivência humana, mas objetivam que o homem atinja o bem-estar, cuja definição depende da realidade de cada grupo social”.

---

[434] SANTOS, Mário Cesar dos. **As Fundações Municipais de Educação Superior – A Imunidade Tributária e a Vinculação ao PROUNI**. Tese do Programa de Doutorado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 214f. – Orientador Prof. Dr. Zenildo Bodnar, 2009, p. 6.

[435] ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. Trad. Antônio de P. Machado. Rio de Janeiro: Ediouro, 1995, p. 141.

[436] MENCK, José Thadeu Mascarenhas. A assistência social sob a ótica constitucional: os limites da regulamentação infraconstitucional e o alcance da política nacional de assistência social. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 126-127.

Como um instrumento para a segurança social, Elcir Castelo Branco[437] assinala a assistência social "encerra o conjunto de maios supletivos de amparo e reeducação das pessoas que estejam em dificuldades para prover sua subsistência", no objetivo de que, "premidas pelas necessidades, não se tornem indivíduos antissociais, prejudicando a coletividade em um duplo aspecto: do conflito e da improdutividade". A primeira necessidade a ser garantida pela segurança social é a própria alimentação, pois, "preenchida esta condição vital, outros fatores ainda são considerados como indispensáveis: habitação, higiene, educação, vestuário, transporte e recreação para que o homem atinja seu bem-estar".

Perceba-se, por oportuno, que o direito à segurança social é preconizado expressamente pela Declaração Universal dos Direitos do Homem[438], que em seu artigo 22 preceitua que:

> Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social; e pode legitimamente exigir a satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis, graças ao esforço nacional e à cooperação internacional, de harmonia com a organização e os recursos de cada país.

A história brasileira revela diferentes momentos em que o Estado se envolve incorporando a assistência social como política pública.

Especialmente forçado por iniciativas de diferentes agentes, fez nascer e crescer sentimentos que, numa visão geral, saem de alguns movimentos de repreensão a certos segmentos, até encontrar apoio em determinadas épocas, motivadas, muitas vezes, por intenções meramente políticas, na busca de votos mercantes, consubstanciado através do clientelismo político.

Carlos Nelson dos Reis e Cíntia Ribes Pestano[439] registram que:

---

[437] BRANCO, Elcir Castelo. Assistência Social. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 8, p. 258.

[438] **Declaração Universal dos Direitos do Homem**. Documento Oficial. Disponível em http://www.humanrights.com/pt/what-are-human-rights/universal-declaration-of-human-rights/articles-21-30.html. Acesso em 31.10.2014.

[439] REIS, Carlos Nelson dos; PESTANO, Cíntia Ribes. A especificidade da Assistência Social: algumas notas reflexivas. **Revista Virtual Textos & Contextos**, nº 5, nov. 2006, p. 2-3.

> O histórico da Assistência Social, antes de se tornar uma política pública, é caracterizado pelo assistencialismo, pelo clientelismo, pela caridade, pelo voluntariado e estes sentidos ainda estão presentes no cotidiano desta política. Estas marcas se traduzem na ausência de instrumentos com capacidade de romper com esta cultura, e, também, na insuficiência da alocação de recursos humanos e financeiros para atuação na área, além da reduzida clareza em relação à atribuição desta política.
>
> [...].
>
> O processo histórico da política de Assistência Social no Brasil traz marcas de ligação com a pobreza e com a insuficiência de clareza em relação às suas atribuições específicas, o que não foi suficientemente alterado com o seu reconhecimento legal como política social.

No entanto, como observa Luzia Magalhães Cardoso[440], a incorporação da assistência social como política social pública é um fenômeno muito recente na história brasileira, apesar de a mesma vir sendo tratada no interior de outras políticas desde a década de 30.

No entender da autora acima citada, apenas no final dos anos 80, com a promulgação da nova Carta Constitucional, é que a assistência ganhou estatuto de política, já que o artigo 194, ao tratar da seguridade social, incluiu a assistência social como uma de suas políticas, ou seja, passou a ser assumida como uma responsabilidade do Estado, materializando-se como um direito social.

Quanto ao alcance e real significado do termo “assistência social”, algumas considerações afiguram-se relevantes, pois uma leitura isolada do texto constitucional pode levar o intérprete à equivocada conclusão no sentido de que, por assistência social, devem ser entendidos somente aquelas ações elencadas no artigo 203 da Constituição de 1988, sobretudo porque o texto constitucional vigente destinou um capítulo específico ao assunto.

---

[440] CARDOSO, Luzia Magalhães. **Proteção Social no Brasil: o impasse entre a garantia de direitos e a visão dos benefícios**. Rio de Janeiro, Curso de Serviço Social da UNISUAM, 2006, p. 6.

José Thadeu Mascarenhas Menck[441] aponta que a Constituição da República de 1988, em atendimento aos preceitos da Declaração Universal dos Direitos do Homem, expressamente incluiu a saúde, a educação, o trabalho, a assistência aos desamparados, dentre outros, como direitos sociais expressamente contemplados em seu artigo 6º, recepcionando também os conceitos de universalidade da assistência social e de indeterminação legal dos serviços assistenciais a serem prestados.

Nesta mesma perspectiva conceitual mais ampla, Elcir Castelo Branco[442] aponta que a doutrina consolidada é explícita quanto ao real alcance da assistência social, que não objetiva apenas remediar a indigência, mas também inspirar à instrução dos filhos de famílias sem recursos, à orientação higiênica e sanitária para prevenir ou curar certas moléstias, no objetivo de que a pessoa possa dedicar-se ao trabalho, donde é possível concluir que a educação e a saúde também se encontram inseridas no conceito de assistência social.

De fato, esta visão mais *lato* de assistência social, que não se restringe apenas à caridade e àquelas situações expressamente previstas no artigo 203 da Carta Política de 1988, tem absoluta coerência e densidade jurídica, encontrando inclusive respaldo na jurisprudência constitucional do STF[443], tanto na atual como na precedente ordem constitucional.

---

[441] MENCK, José Thadeu Mascarenhas. A assistência social sob a ótica constitucional: os limites da regulamentação infraconstitucional e o alcance da política nacional de assistência social. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 129.

[442] BRANCO, Elcir Castelo. Assistência Social. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 8, p. 258.

[443] Segundo o Ministro Ilmar Galvão, no julgamento do RE 202.700/DF, "não deve prosperar o entendimento segundo o qual a assistência social somente deva ser concebida numa acepção filantrópica. [...]. Assistência é todo e qualquer esforço que objetiva a concretização do ideal de uma vida melhor para o homem. É tudo que traduza segurança, bem-estar, paz social [...]". Já o Ministro Sepúlveda Pertence, no mesmo Recurso Extraordinário, registrou ter se convencido "efetivamente de que o alcance normativo do art. 203 da Constituição deve restringir-se ao campo de seu objeto especial – a assistência social pública, esta sim, universal e gratuita – nada tendo a fazer, data vênia, com a questão da imunidade tributária de que se cuida". **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002. Já nos autos do RE 89.012/SP, o Ministro Octávio Gallotti registrou: "Não ignoro que a evolução social dos tempos modernos está a sugerir um conceito de assistência social não estritamente vinculado aos pressupostos de caridade, da benemerência, do humanitarismo, da filantropia". **RE 89.012/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.04.1978, DJ 09.06.1978.

Antes mesmo da promulgação da atual Carta Política, a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já conferia ao termo “assistência social” um caráter mais amplo, englobando no conceito de entidades de assistência social, para efeitos das benesses constitucionais tributárias, aquelas que também prestassem seus serviços nos segmentos de saúde e educação.

Dentre os diversos precedentes da Suprema Corte antes da Constituição de 1988, podem ser citados os seguintes arestos nesse sentido:

RE nº 58.691/SP[444]: no qual o Supremo Tribunal Federal considerou a Sociedade Pinheirense de Instrução uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1946.

RE nº 70.541/GB[445]: no qual o Supremo Tribunal Federal considerou a Escola Americana do Rio de Janeiro uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969.

RE nº 76.297/PE[446]: no qual a Suprema Corte considerou a Escola Americana do Recife uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969.

RE nº 69.100/RS[447]: no qual o STF entendeu que a União Sul Brasileira de Educação e Ensino também se caracterizava como uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969;

RE nº 81.453/SP[448]: foi a vez de a Instituição Universitária Moura Lacerda ser considerada entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969;

---

444 **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966.

445 **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.03.1971, DJ 07.05.1971.

446 **RE 76.297/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 11.09.1973, DJ 30.11.1973.

447 **RE 69.100/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 20.08.1974, DJ 28.05.1975.

448 **RE 81.453/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.02.1978, DJ 29.05.1978.

AI nº 76.422/MG[449]: no qual a Associação de Cultura Franco-Brasileira foi considerada pelo STF como uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969;

RE nº 93.463/RJ[450]: no qual o STF considerou como entidade de assistência social para fins do gozo da imunidade tributária prevista na Constituição de 1969 a Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa;

RE nº 97.797/MG[451]: no qual a Fundação Cultural de Belo Horizonte foi considerada pelo STF como uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969;

AI-AgR 107.082/RJ[452]: no qual o Supremo Tribunal Federal considerou a Fundação Liceu de Artes e Ofícios de São Paulo uma entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada na Constituição de 1969.

Esse entendimento do Supremo Tribunal Federal, incluindo no conceito de entidades assistenciais aquelas que atuassem nos ramos de saúde e educação, não foi alterado com a promulgação da Constituição de 1988. Pelo contrário, foi reforçado e consolidado após o advento da atual ordem constitucional.

De forma expressa, o Constituinte Originário de 1988, destinando um capítulo inteiro ao gênero seguridade social, discorreu sobre suas espécies integrantes, quais sejam: saúde, previdência social e assistência social. Quanto à assistência social, espécie do gênero seguridade social, o legislador político assim se posicionou:

> "Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
>
> I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

---

449 **AI 76.422 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979.

450 **RE 93.463/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 16.04.1982, DJ 14.05.1982.

451 **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 10.06.1983, DJ 11.11.1983.

452 **AI-AgR 107.082/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.02.1986, DJ 07.03.1986.

> II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
>
> III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
>
> IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
>
> V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei".

Não divergiu dessa linha a Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993[453], que, dispondo sobre a organização da Assistência Social, estabeleceu o seguinte:

> "Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas".
>
> Art. 2º A assistência social tem por objetivos:
>
> I - a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente:
>
> a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
>
> b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
>
> c) a promoção da integração ao mercado de trabalho;
>
> d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e
>
> e) a garantia de 1 (um) salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família;

[453] Todo o artigo 2º da citada lei, aí incluídos o *caput*, o incisos, as alíneas e o parágrafo único, tiveram sua redação alterada pela Lei nº 12.435, de 06 de julho de 2011. Na citação deste artigo 2º, já é possível ver as modificações realizadas pela Lei nº 12.435/2011.

> II - a vigilância socioassistencial, que visa a analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e nela a ocorrência de vulnerabilidades, de ameaças, de vitimizações e danos;
>
> III - a defesa de direitos, que visa a garantir o pleno acesso aos direitos no conjunto das provisões socioassistenciais.
>
> Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais.

Não obstante o constituinte originário e o legislador ordinário não tenham incluído diretamente as atividades de educação e saúde no segmento da assistência social, o Supremo Tribunal Federal, tanto antes como, sobretudo, depois da Constituição de 1988, conferiu à assistência social um conceito mais amplo, nele incluindo as atividades de educação e saúde prestadas pelas entidades de assistência social, por força, principalmente, das disposições contidas nos artigos 6º e 227 da CRFB/88.

No julgamento conjunto da medida cautelar nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.028/DF e 2.036/DF[454], o Pleno do STF, por unanimidade, manifestou seu entendimento no sentido de que as atividades de saúde e educação prestadas por entidades beneficentes de assistência social também se enquadram no conceito constitucional de assistência social, devendo também estas entidades terem os mesmos privilégios e garantias (principalmente tributárias) conferidos àquelas que prestam suas atividades e serviços nos moldes estritos do art. 203 da CF/88. No entender do STF, a "entidade beneficente de assistência social" a que alude o § 7º do art. 195 da CRFB/88 engloba também aquelas que prestam seus serviços nas áreas de educação e saúde.

Referendando a liminar monocrática e originariamente concedida pelo Ministro Marco Aurélio nos processos em questão, o Ministro Moreira Alves proferiu

---

[454] **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

seu voto nessas Ações Diretas[455], em manifestação que foi acompanhada por unanimidade pelos demais ministros da Suprema Corte:

> Podemos definir o direito Assistencial como a parte do Direito Social relativa à concessão aos hipossuficientes dos meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem qualquer contraprestação de sua parte. E entre essas necessidades se encontram as relativas à saúde e também à educação, esta como meio para atender a objetivos visados pelo art. 203, como o amparo às crianças e adolescentes carentes e à promoção da integração no mercado de trabalho.
>
> Do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a Seção relativa à Assistência Social não é exauriente do que se deve entender como Assistência Social, pois, além de não se referir a carentes em geral, mas apenas à família, crianças, adolescentes, velhos e portadores de deficiência sem sequer exigir de todos estes que sejam carentes, preceitua, em seu artigo 203, que ela se fará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que será gratuita, o que só se compatibilizará com o disposto no parágrafo único do art. 149 – que permite que os Estados e Municípios instituam contribuição cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social – se se entender que, para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 para a disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue.
>
> Por isso mesmo, em sua redação originária, o art. 55 da Lei 8.212/91, que regulamentou as exigências que deveriam ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade – isenção prevista na Constituição imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte – adotou conceito mais amplo de assistência social do que o decorrente do artigo 203 da Carta Magna, ao estabelecer, em seu inciso III, que uma dessas exigências para a isenção (entenda-se imunidade) em favor das entidades beneficentes de assistência social seria a de ela promover ´assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes´. Note-se, ademais, que, regulamentando as exigências

[455] **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

> necessárias para o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, não teria sentido pretendesse essa lei, no mesmo dispositivo regulamentador da imunidade, fazer distinção entre entidades beneficentes de assistência social e entidades beneficentes educacionais ou de saúde, para estabelecer, sem declará-lo expressamente, que aquelas teriam direito à imunidade, ao passo que a estas se concedia apenas isenção.

Concluindo seu voto nas mencionadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade[456], o Ministro Moreira Alves concluiu com as seguintes palavras:

> Esse conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para caracterização dessa assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional (assim, no ROMS 22.192, relator Ministro Celso de Mello, no ROMS 22.360, relator Ministro Ilmar Galvão, e, anteriormente, no MI 232 de que fui relator, os dois primeiros relativos à Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo dia que presta assistência educacional, e o último com referência ao Centro de Cultura Prof. Luiz Freire
>
> [...].
>
> Também ocorre, para a concessão da liminar, o requisito do ´periculum in mora´, tendo em vista a circunstância de que inúmeras entidades deixarão de ser consideradas como entidades beneficentes de prestação de serviços de saúde e educação, com danos irreparáveis para a coletividade carente que vem sendo atendida por elas.

Em idêntico sentido, também após 1988, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgando o Recurso em Mandado de Segurança nº

---

[456] **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

22.192/DF[457], atribuiu à uma entidade educacional o status de entidade de assistência social para os fins do gozo da imunidade tributária veiculada no art. 195, § 7º da CRFB/88, conferindo ao dispositivo constitucional um conceito mais amplo:

> MANDADO DE SEGURANÇA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

Não foi divergente o entendimento do Pretório Excelso quanto ao assunto quando, no julgamento da medida cautelar na ADI 2.545/DF[458], o Pleno do STF, à unanimidade de votos, pronunciou-se no sentido de que os benefícios tributários veiculados no § 7º do art. 195 da CRFB/88 estendem-se também às entidades que prestam assistência social nos campos da saúde e da educação. Segundo as palavras da relatora, Ministra Ellen Gracie:

> [...].
>
> Esta Corte já teve oportunidade de reconhecer, quando do citado referendo à liminar concedida na ADIN 2.028, que o benefício de que cogita o art. 195, parágrafo 7º é o da imunidade. Esta é também a doutrina de nossos melhores tributaristas, merecendo citar, entre tantos, Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho que, em páginas primorosas, extremaram, para além de quaisquer dúvidas, os benefícios da imunidade e da isenção. Tal imunidade afirmou-se na mesma ocasião em que se referendou a medida liminar deferida na ADIN 2.028, estende-se às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação.
>
> [...].

---

[457] **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996.

[458] **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003.

> Em sua redação originária, o art. 55 da Lei 8.212/91, que regulamentou as exigências que deveriam ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade – isenção prevista na Constituição imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte – adotou conceito mais amplo de assistência social do que o decorrente do artigo 203 da Carta Magna, ao estabelecer, em seu inciso III, que uma dessas exigências para a isenção (entenda-se imunidade) em favor das entidades beneficentes de assistência social seria a de ela promover ´assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes´. Esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do art. 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional.

Como se pode nitidamente perceber, tanto antes como sobretudo depois do advento da Constituição Federal de 1988, a jurisprudência constitucional da Suprema Corte firmou-se no sentido de alargar o conceito de assistência social, para, nele, englobar as atividades realizadas nos campos da saúde e da educação.

No mesmo sentido, fiel à sua jurisprudência, ao recentemente julgar uma Ação Direta de Inconstitucionalidade envolvendo a Lei nº 11.096/2005, o Supremo Tribunal Federal[459] reafirmou o entendimento no sentido de que, no conceito de assistência social, englobam-se as atividades de saúde e de educação.

Este entendimento no sentido de alargar o alcance da assistência social, para nele incluir a assistência social propriamente dita (art. 203 CF/88), como também a saúde e a educação, encontra-se tão consolidado que até mesmo a legislação absorveu esta construção doutrinária e jurisprudencial.

---

[459] **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013. Ao proferir voto-vista neste precedente, o Ministro Joaquim Barbosa ressaltou que as entidades de benemerência e de assistência social também podem atuar nos campos da saúde e da educação. Segundo o Ministro Barbosa, "O anacronismo dos requisitos atualmente vigentes para gozo da imunidade tributária permite graves desvios de finalidade nas áreas de saúde e de educação. É comum encontrar instituições de excelência em ambas as áreas, caracterizadas como entidades de benemerência e assistência social, mas cuja atuação preponderante se volta a pessoas capazes de pagar a conta educacional ou médica".

Isso porque a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009[460], que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regulamenta a "isenção"[461] de contribuições para a seguridade social em benefício de tais entidades, claramente afirma[462] que a atuação das entidades de assistência social pode ser realizada nas três áreas, quais sejam: i) as que prestam seus serviços na área da assistência social propriamente dita; ii) as que prestam assistência social no campo da educação; iii) as que prestam assistência social no campo da saúde.

No campo das imunidades, trata-se de espécie de imunidade que integra nossa retórica constitucional desde a Carta Política de 1946 (art. 31, inciso V, alínea "b", permanecendo presente nos textos constitucionais que a sucederam, quais sejam, a Carta Constitucional de 1967/1969 (art. 19, inciso III, alínea "c"), bem como na atual Constituição (art. 150, inciso VI, alínea "c").

Como assinala Ricardo Lobo Torres[463], em outras nações, em razão da inexistência da teoria das imunidades, o benefício tem se mostrado por meio das isenções, com um significado idêntico ao aqui utilizado.

Eduardo Sabbag[464] observa que o elemento teleológico que justifica esse

---

460 A constitucionalidade desta lei está sendo questionada pelo Conselho Federal da OAB no STF, nos autos da **ADI 4.891/DF** (Rel. Min. Gilmar Mendes). Dentre os inúmeros argumentos de inconstitucionalidade formal e material, o principal está no fato desta lei regulamentar a imunidade tributária do art. 195, § 7º da CF/88, invadindo, portanto, matéria que seria de competência exclusiva de lei complementar, segundo o art. 146, II, da CF/88.

461 Apesar de a referida lei utilizar o termo "isenção", trata-se de verdadeira imunidade, uma vez que o objeto da regulamentação da citada lei é o art. 195, § 7º da CF/88 que, a despeito de equivocadamente também utilizar o termo "isentas", veicula típica hipótese de imunidade tributária. Nesse sentido, é o entendimento do próprio STF: **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

462 "Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei".

463 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 253-254.

464 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 358.

comando imunizante exsurge da proteção à assistência social (arts. 203 e 204 da CF/88), que se corporifica, em sua expressão mínima, em direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, tendentes à preservação do "mínimo existencial".[465]

José Eduardo Soares de Melo[466] registra que as instituições de assistência social são aquelas que auxiliam o Estado no atendimento dos direitos sociais, tais como a saúde, a segurança, a maternidade, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados, etc. Tais entidades atuam, desinteressada e altruisticamente, como colaboradoras do Estado, na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade, composta por milhares de pobres me desassistidos.

A realidade brasileira atual, marcada por expressivos índices de desigualdade social, tem aberto um campo fértil para as entidades do chamado "terceiro setor", ou seja, aquelas instituições preocupadas com a prática da benemerência, sem fins econômicos ou lucrativos, que exercem suas atividades

---

[465] O "mínimo existencial" consiste no "conjunto das condições primárias sócio-políticas, materiais e psicológicas sem as quais não se dotam de conteúdo próprio os direitos assegurados constitucionalmente, em especial aqueles que se referem aos fundamentais individuais e sociais... que garantem que o princípio da dignidade humana dota-se de conteúdo determinável (conquanto não determinado abstratamente da norma constitucional que o expressa), de vinculabilidade em relação aos poderes públicos, que não podem atuar no sentido de lhe negar a existência ou de não lhe assegurar a efetivação, de densidade que lhe concede conteúdo específico sem o qual não se pode afastar o Estado". **ADI 3.768/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 19.09.2007, DJe 25.10.2007. Em outro precedente, ficou assentado que "A noção de "mínimo existencial", que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um 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, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança*"*. **ARE 639.337 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.08.2011, DJe 14.09.2011. Sobre as múltiplas perspectivas do "mínimo existencial" na jurisprudência do STF: **ADPF 45 MC/DF**, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.04.2004, DJ 04.05.2004; **RE 410.715 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.11.2005, DJ 03.02.2006; **STA 223 AgR/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 14.04.2008, DJe 08.04.2014; **SL 47 AgR/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.03.2010, DJe 29.04.2010; **RE 642.536 AgR/AP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2013, DJe 26.02.2013; **RE 567.985/MT**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.04.2013, DJe 02.10.2013; **RE 581.352 AgR/AM**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.10.2013, DJe 21.11.2013; **RE 763.667 AgR/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, DJe 12.12.2013; **AI 598.212 ED/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.03.2014, DJe 23.04.2014; **RE 658.171 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 01.04.2014, DJe 25.04.2014.

[466] MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 44.

visando gerar bens e serviços de caráter público[467], tais como as entidades beneficentes, as organizações de voluntariado, as Organizações Não Governamentais (ONG´s), as Organizações Sociais (OS), as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP´s), dentre outras.

Tratam-se, na verdade, de entidades privadas da sociedade civil, na forma de entes paraestatais, que, prestando atividade de interesse público, por iniciativa privada, não almejam o lucro, mas a prática de política assistencialista, ao lado do chamado "primeiro setor", que é o próprio Estado, e do "segundo setor", que constitui o mercado.

3.2 Análise dos requisitos constitucionais para o gozo da imunidade tributária sobre impostos

Como já explicitado, na atual ordem constitucional a imunidade tributária a impostos outorgada às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos encontra fundamento no artigo 150, inciso VI, alínea "c" e seu parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

> 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:
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> b) templos de qualquer culto;
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
> [...].
> § 4º - 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.

[467] Nesse sentido, ver: CARDOSO, Laís Vieira. Imunidade e o terceiro setor. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade tributária**. São Paulo: Editora MP/APET, 2005, p. 216.

No item 3.1 e seus subitens, procurou-se realizar a análise dos termos “instituições”, “educação” e assistência social”, principalmente no que tange ao real alcance de tais vocábulos, sincronizando-os com o instituto da imunidade tributária.

Imprescindível se mostra, a partir de agora, que se realize um estudo acerca dos requisitos constitucionais estabelecidos pelo Constituinte Originário para que as referidas instituições possam usufruir, em sua plenitude, do “benefício que lhes é assegurado no mais elevado plano normativo” [468], não obstante alguns destes requisitos não sejam esmiuçadamente abordados no presente capítulo, mas nos vindouros, por relacionar-se diretamente com a tese a ser proposta no último capítulo.

3.2.1 “Patrimônio, renda e serviços” “relacionados às finalidades essenciais”

Previsto na parte inicial da alínea “c”, este requisito dever ser necessariamente analisado conjuntamente com a parte final do § 4º do art. 150, inciso VI da Constituição de 1988, a imunidade tributária em questão somente alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos.

José Hable[469], a entidade pode desenvolver diversas atividades, essenciais ou não, porém somente serão agraciadas pela exclusão constitucional ao poder de tributar o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com suas finalidades essenciais. Por isso é que a imunidade terá seu alcance ampliado ou diminuído dependendo da interpretação atribuída a estas categorias constitucionais.

Pelo fato deste requisito constitucional encontrar-se diretamente relacionado com a tese que será apresentada, deslocar-se-á sua minudente análise para os capítulos quatro e cinco desta pesquisa.

---

[468] A expressão é de autoria do Min. Celso de Mello, por ocasião de seu voto no **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996.

[469] HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 242.

3.2.2 “Sem fins lucrativos”

Considerada como instituição de educação ou de assistência social, para que a entidade possa almejar a imunidade tributária, é necessário também que seja uma entidade sem fins lucrativos, exigência esta estabelecida na própria Constituição de 1988.[470]

De fato, é possível perceber que o art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre as imunidades tributárias das instituições de educação e assistência social, utiliza a expressão “sem fins lucrativos” como parâmetro delimitador, de forma a assegurar o benefício constitucional somente àquelas instituições que não têm objetivo de lucros, de ganhos e de vantagens, na acepção comercial e empresarial do termo.[471]

No entanto, o mesmo dispositivo constitucional, imediatamente após a acima citada expressão, utiliza a expressão “atendidos os requisitos da lei”.

Como observa Eduardo Sabbag[472], “a suposta “impossibilidade de lucro”, exigida na parte final da alínea “c” deve ser bem traduzida”, no objetivo de evitarem-se interpretações equivocadas acerca do conteúdo do dispositivo constitucional.

É justamente com este objetivo, qual seja, o de se evitarem interpretações equivocadas sobre o real alcance e significo da expressão “sem fins lucrativos” constante da alínea “c” do art. 150, inciso VI da CF/88, e também com o objetivo de se evitar tautologia, que se deslocará a análise detalhada deste requisito constitucional da imunidade tributária mais para adiante, através do cotejo deste dispositivo com o comando constante do art. 14, inciso I do Código Tributário Nacional, que necessariamente o complementa.

---

[470] HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 235-236.

[471] O conceito de lucro, em sua acepção tradicional (comercial, empresarial), pode ser estudado na Lei nº 6.404, de 15.12.1993, que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

[472] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 366.

3.2.3 "Atendidos os requisitos da lei"

A imunidade das instituições de educação e assistência social, prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988, ao utilizar a expressão "atendidos os requisitos da lei", traduz-se em típico dispositivo constitucional não auto-aplicável (*not self executing*), reclamando, para sua plena eficácia e aplicabilidade, complementação legislativa.[473]

Discorrendo sobre este tipo de imunidade não autoaplicável, Sacha Calmon Navarro Coelho[474] observa que:

> A regra imunitória é, todavia, *not self enforcing* ou *not self executing*, como dizem os saxões, ou ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei.

Ruy Barbosa Nogueira[475], por seu torno, observa que as normas as normas constitucionais não auto-aplicáveis (*not self executing*):

> [...] não se revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislatura, segundo seu critério, os habilite a exercerem.

Parafraseando Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda[476], trata-se de

---

[473] Sobre a possibilidade de legislação infraconstitucional e até mesmo emenda constitucional regulamentar imunidades tributárias, em recente precedente o Supremo Tribunal Federal suscitou dúvidas a respeito. Proferindo voto como relator em recurso extraordinário com repercussão geral, o Ministro Luiz Fux registrou que "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[474] COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300.

[475] NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.74.

[476] MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969, p. 126.

"norma não bastante em si". Entre as imunidades do inciso VI do art. 150 da CF/88, a alínea "c" é a única que contempla o que se chama de "imunidade condicionada", dependendo de lei que lhe traga operatividade, mediante a "participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante".[477]

Já que o art. 150, inciso VI, alínea "c" somente utiliza o vocábulo "lei", os questionamentos que surgem, então, são os seguintes: que "lei" é esta? Seria esta "lei" uma lei complementar ou uma lei ordinária? Ao argumento de que a Carta Suprema não utilizou, em seu artigo 150, inciso VI, alínea "c" a expressão "lei complementar", pode ser contraposto o argumento de que ela também não utilizou a expressão "lei ordinária".

Três correntes de pensamento se contrapõem quanto a saber se a "lei" apta a regulamentar a imunidade tributária seria lei ordinária ou lei complementar.

A primeira destas correntes, lastreada na doutrina[478] e na jurisprudência do STF[479] – que entende que "não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição" –, defende que, se a Constituição utilizar o vocábulo "lei", sem qualifica-la como "complementar", basta para tal simples lei ordinária.

---

[477] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 183.

[478] PIZOLIO Jr. Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, jan./mar. 1996, p. 182-183; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 79; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: IBET, 1998, p. 56; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998 (Pesquisas Tributárias 4), p. 353; FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Julex, 1989, v. 2, p. 866; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14.

[479] **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002. No mesmo sentido: **ADC 8 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003; **RE 225.602/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.11.1998, DJ 06.04.2001; **RE 224.285/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 17.03.1999, DJ 28.05.1999. Debaixo da Constituição de 1967/69: **RE 103.629/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17.10.1984, DJ 14.12.1984.

Uma segunda corrente hermenêutica, que teve como seu precursor o Ministro Soares Munõz[480] ainda debaixo da Constituição de 1967/69, defende uma verdadeira mescla entre lei ordinária e lei complementar para tal regulamentação. Para esta corrente, atualmente dominante no Supremo Tribunal Federal[481], o que o texto constitucional "remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune", e não o que se disser "respeito aos lindes da imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar". Muitos são os equívocos desta corrente.[482]

---

[480] Sobre a inauguração desta corrente hermenêutica no STF, ver: **RE 93.770/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.03.1981, DJ 03.04.1981. Neste julgamento, foi fixado o seguinte entendimento: "Os requisitos que o art. 19, III, "c", da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, tal como salientou a sentença de primeiro grau".

[481] **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004. No mesmo sentido, em outro precedente, a 1ª Turma do STF assentou o entendimento no sentido de que a "Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune"". **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005. Recentemente, o plenário do STF reafirmou este entendimento ao decidir que "A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária [...], que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[482] Nota do autor: abre-se expressa crítica à segunda linha hermenêutica da jurisprudência do STF citada nas notas de rodapé da página anterior, no sentido de que a lei complementar serviria apenas para regulamentar a definição dos limites objetivos (materiais), podendo a lei ordinária fixar regras que disponham sobre a constituição e funcionamento das entidades imunes (aspectos formais). Derrubando por completo esta linha hermenêutica adotada pelo STF no sentido de mesclar lei ordinária e lei complementar para regulamentar a imunidade de que se cuida, Geraldo Ataliba já afirmava há bastante tempo que "se a Constituição menciona, como o faz, lei complementar, só pode ser para cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados no próprio texto constitucional, sem necessidade de maiores esforços de demonstração, dado que se trata de preceito negativo ou proibitivo". ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991, p. 141-142. A crítica do autor desta tese também é fundamentada no fato de que, em momento algum, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu as distinções utilizadas por esta corrente jurisprudencial. Ora: é conhecida a expressão, inclusive chancelada pelo STF, no sentido de que "onde a Constituição não distingue, não compete ao intérprete distinguir". Nesse sentido: **RHC 86.998/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma j. 13.02.2007, DJe 26.04.2007. Como, então, aceitar esta distinção feita pelos intérpretes do STF se o próprio texto constitucional não estabeleceu esta distinção, e reputar como válida esta linha hermenêutica da segunda corrente que mescla lei ordinária e lei complementar para regulamentar a imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 sem que, com isso, se tenha por violado o art. 146, inciso II da CF/88?

E, por fim, há uma terceira corrente hermenêutica, a qual se filia o autor desta tese, no sentido de exigir tão somente lei complementar – pura e simplesmente – para regulamentar a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88.

Isso porque uma leitura sistemática dos dispositivos constitucionais revela que somente lei complementar constitui o veículo normativo apto a regulamentar a imunidade tributária em tela, uma vez que o comando contido no art. 146, inciso II da CF/88[483] consagra o princípio da reserva de lei complementar para a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Note-se, por oportuno, que tal entendimento no sentido de exigir lei complementar para a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar já se encontrava explícito tanto na Constituição de 1967 (art. 19, § 1º)[484], como também na Emenda Constitucional nº 01/1969.[485]

Assim, coube ao Código Tributário Nacional – CTN, recepcionado tanto pelas Constituições de 1967/69 como pela atual Constituição Federal de 1988[486] com o *status* de lei complementar, segundo a jurisprudência do STJ[487] e do STF[488], a tarefa de regulamentar a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea

---

[483] Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

[484] "Art. 19 [...]: § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário".

[485] "Art. 18 [...]: § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar".

[486] Conforme art. 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

[487] **AgRg no AREsp 147.453/BA**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 07.08.2012, DJe 14.08.2012; **AgRg no Ag 1.061.124/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 21.10.2010, DJe 03.11.2010; **AgRg no Ag 1.233.636/PE**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.08.2010, DJe 28.09.2010; **AgRg no REsp 910.336/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.03.2009, DJe 30.06.2009; **AgRg no Ag 1.093.264/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 17.03.2009, DJe 15.04.2009, dentre outros.

[488] **RE 559.943/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12.06.2008, DJe 04.12.2008; **RE 560.626/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJe 04.12.2008; **RE 556.664/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJe 13.11.2008; **ADI-MC 1.917/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998, DJ 19.09.2003, dentre outros.

"c" da Carta Magna de 1988 conferida às instituições de educação e assistência sem fins lucrativos.

Comprovando a coerência deste entendimento no sentido de se exigir tão somente lei complementar (no caso o Código Tributário Nacional) para a regulamentação da matéria em tela, Ives Gandra da Silva Martins[489] assim se pronuncia:

> Por ter, sua matriz constitucional, sido reproduzida pela nova Constituição, tais dispositivos foram recepcionados pela ordem atual, com o que apenas eles exteriorizam pré-condições para que uma entidade de assistência social possa gozar de ambas as imunidades, a saber: a de imposto e de contribuições sociais. Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar. Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do art. 14, são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas 3 esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir os comandos superiores.

O mesmo entendimento tem Roque Antonio Carrazza[490], para quem:

> [...] tal lei só pode ser uma lei complementar, justamente porque ela vai regular *imunidades tributárias,* que são ´limitações constitucionais ao poder de tributar´. Ora, estas, a teor do art. 146, II, da CF, só podem vir veiculadas por meio de lei complementar.

Não pensa diferente Sacha Calmon Navarro Coêlho[491]:

> Não é nem poderia ser por lei ordinária. A uma, porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição, se lhes fosse dado regulá-la pela

---

[489] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais, Parecer, *in* **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Revista dos Tribunais, v. 4, p. 83.

[490] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 434-435.

[491] COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 349-350.

> lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de emenda à Constituição. Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto na Constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las. [...]. A duas, porque seria admitir duas fórmulas constitucionais para operar uma só matéria, a regulação das limitações ao poder de tributar. Haveria antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 150, VI, *c*, prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma limitação específica ao poder de tributar.

Também Betina Treiger Grupenmacher[492] comunga do mesmo entendimento, destacando três razões pelas quais a fixação dos requisitos regulamentares deve ser veiculado por lei complementar. Não é diverso o magistério de Heleno Taveira Torres.[493]

É por isso que Geraldo Ataliba[494], com segurança, afirma ser "visível que esta lei complementar específica está para a Constituição, assim como o

---

[492] GRUPENMACHER, Betina Triger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 136. "Em primeiro lugar, por tratar-se, a regra imunitória, de limitação constitucional ao poder de tributar, em segundo lugar, porque se assim não fosse, estar-se-ia transferindo ao legislador ordinário poder permanente de emenda à Constituição e, em terceiro lugar, surgiria uma antinomia entre os artigos 146, I e 150, VI, c da Constituição".

[493] TORRES, Heleno Taveira. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36, para quem a "qualificação jurídica da entidade imune advém do atendimento aos requisitos firmados nos artigos 14 e 9º, do CTN, provados de modo seguro pela entidade, na oportunidade de eventual controle estatal que possa justificar sua "suspensão". Trata-se de direito pleno à imunidade, como ocorre com livros e periódicos ou mesmo templos de qualquer culto, ficando apenas sujeito a eventual suspensão caso não se comprove adequadamente os requisitos que confirmam, além do desempenho das finalidades essenciais, que não contemplam fins lucrativos. E naquelas hipóteses em que seja cabível o direito, com provas de atendimento dos requisitos legais, mesmo que não se tenha manifestado previamente o poder público, para todo o período doravante, há de vir mantido o reconhecimento do direito subjetivo, sob pena de não se perpetrar a garantia constitucional. [...]. Não é aceitável, pois, concentrar vistas sobre a condição formal em detrimento do direito material de proteção de liberdade, sob a forma de garantia fundamental. A condicionalidade do benefício é medida de controle para justificar sua eventual suspensão, mas não para prestar-se como instrumento vil de restrição ao direito constitucionalmente protegido, a manter as entidades relacionadas como subjugadas à discricionariedade estatal. É justamente contra isso que se eleva a imunidade".

[494] ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991, p. 139.

regulamento está para a lei". Para o citado autor, isso "é da teoria da lei complementar, dispensando, pelo menos por enquanto, a necessidade de maior esforço de demonstração".

Entendimento diverso estaria a "fragilizar a própria força normativa e concretizadora da Constituição"[495], que claramente pretendeu a disciplina homogênea e estável da imunidade tributária por intermédio de lei complementar, na forma do que estabelece o art. 146, II da CF/88. Não é demais, neste ponto, rememorar-se a clássica lição de Konrad Hesse.[496]

Nesse sentido, é de se registrar que a jurisprudência plenária do Supremo Tribunal Federal[497] já havia decidido no sentido de que a imunidade tributária da alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 deveria ser regulada tão somente por lei complementar (no caso, pelo art. 14 do Código Tributário Nacional).

No entanto, este entendimento da exigência tão somente de lei complementar – defendido na presente tese como o juridicamente correto – foi posteriormente modificado e flexibilizado pela jurisprudência do STF[498], no sentido

---

[495] **RE 556.664/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJe 13.11.2008.

[496] "Um ótimo desenvolvimento da força normativa da Constituição depende não apenas do seu conteúdo, mas também de sua práxis. De todos os partícipes da vida constitucional, exige-se partilhar aquela concepção anteriormente por mim denominada vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*). Ela é fundamental, considerada global ou singularmente. Todos os interesses momentâneos – ainda que não realizados – não logram compensar ganho resultante do comprovado respeito à Constituição, sobretudo naquelas situações em que a sua observância revela-se incômoda. Como anotado por Walter Burckhardt, aquilo que é identificado como vontade da Constituição ´deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios, ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático´. Aquele que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, malbarata, pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será recuperado". HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris. 1991, p. 21-22.

[497] **MI 420/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 31.08.1994, DJ 23.09.1994. Neste precedente, decidiu-se que "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 a imunidade".

[498] **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

aceitar a “mesclagem” de lei ordinária (requisitos formais) e de lei complementar (requisitos materiais) para tal regulamentação, conforme já exposto.

Informação que se afigura relevante, por sua atualidade, é que o plenário do Supremo Tribunal Federal iniciou, no dia 04 de junho de 2014, o julgamento de um Recurso Extraordinário com Repercussão Geral[499], no qual se discute a constitucionalidade da regulamentação da imunidade tributária do art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 por intermédio de lei ordinária.

Até o momento, o Relator, Ministro Marco Aurélio, proferiu seu voto no sentido de “ressuscitar” o entendimento que já havia vigorado no STF (MI 420/RJ) – entendimento este considerado juridicamente correto pelo autor desta tese –, no sentido de que somente lei complementar tem o condão de regulamentar as imunidades tributárias, a teor do que dispõe o art. 146, inciso II da Carta de 1988.

Ao proferir seu voto, o Ministro Marco Aurélio entendeu que, salvo edição de nova lei complementar, as regras aplicáveis para tal regulamentação são somente aquelas previstas no art. 14 do Código Tributário Nacional, tendo acompanhado este entendimento os Ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia e Roberto Barroso, estando a referido Recurso Extraordinário, na data da conclusão desta tese, com pedido de vista deferido ao Ministro Teori Zavascki.

Das três linhas hermenêuticas doutrinárias e jurisprudenciais acima citadas, ao que tudo indica o Supremo Tribunal Federal firmará o entendimento no sentido de privilegiar esta última, qual seja, a que estabelece que, em tema de imunidades tributárias, aí incluída a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição de 1988, somente lei complementar (atualmente o Código Tributário Nacional) tem o condão de validamente regulamentar seu gozo e exercício.

É sob esta premissa hermenêutica que, a seguir, se analisam os requisitos infraconstitucionais previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, para que as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos possam usufruir da garantia constitucional imunizante.

---

[499] **RE 566.622/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento iniciado em 04.06.2014.

3.3 Análise dos requisitos infraconstitucionais para o exercício do direito à imunidade tributária sobre impostos

Como visto e defendido no item anterior, a "lei" a que alude a alínea "c" do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988 é lei complementar.

No caso ora em análise, esta lei complementar é o Código Tributário Nacional que, como já visto, foi recepcionado pela atual ordem constitucional com o *status* de lei complementar, sendo o diploma normativo apto a regulamentar a imunidade tributária objeto desta tese.

Assim, os "requisitos da lei" a que se refere o texto constitucional em análise são aqueles constantes dos incisos I, II e III do artigo 14 do Código Tributário Nacional – CTN, que, nas palavras de Ricardo Lobo Torres[500], constituem os "requisitos de legitimação" para a fruição da benesse constitucional. A atual redação do dispositivo tem o seguinte teor:

> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
> I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
> II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
> III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
> § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
> § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

---

[500] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 261.

Com pertinência, Geraldo Ataliba[501] deixa claro os limites da lei complementar em se tratando de norma imunizante, em face da impossibilidade de o legislador criar novos requisitos substanciais para o gozo da imunidade tributária, sob pena de nulificar o mandamento constitucional. Nesse sentido:

> [...] a maioria das leis complementares em matéria tributária não lhe acrescenta nada; não cria nada, não introduz no universo jurídico nada; simplesmente deixa explícito aquilo que está implícito na Constituição. [...]. Note-se bem que a Constituição não adotou a fórmula "será dada isenção a entidades". Desde logo, ela declarou "são imunes"; em outras palavras, disse: é impossível haver atividade legislativa tendente a exigir impostos destas entidades. Como a imunidade é essencial e exaustivamente constitucional, a lei – mesmo complementar – não pode criar condições, requisitos ou pressupostos para seu gozo. Só o que pode é explicitar o conteúdo implícito do mandamento completado, ou deduzir seus desdobramentos e implicações necessárias, sem nada inovar. Não há contradição na circunstância da Constituição chamar a lei a completá-la, porque, esta complementação que advirá da lei, não irá dizer com a essência do comando proibitivo, mas sim com medidas tendentes a assegurar a sua eficácia.

É por isso que Roque Antonio Carrazza[502], na mesma linha e pensamento

---

[501] ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, jan. 1991, p. 140-141. O autor, na mesma obra (p. 139), afirma que "A Constituição não pôs requisitos outros, além de tratar-se de instituição que cuide de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos. Só poderá o Congresso Nacional cuidar de algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou desse mesmo preceito deduzir explicitamente desdobramentos ou implicações que nele já se contenham. Parece visível que esta lei complementar específica está para a Constituição, assim como o regulamento está para a lei. O que, além, é da teoria da lei complementar, dispensando, pelo menos por enquanto, a necessidade de maior esforço de demonstração (J. Afonso, Souto Maior, Manoel Gonçalves). Parece evidentemente ser melhor interpretação a que não dá à lei complementar o poder de alterar substancialmente a materialidade da norma contida na Constituição. Se se admitir essa possibilidade, corre-se o risco seja de anulação do desígnio máximo, por obra do Congresso, seja de ampliação desmedida do mesmo, contra o objetivo constitucional". E continua o autor (p. 141-142) afirmando que "se a Constituição menciona, como o faz, lei complementar, só pode ser para cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados no próprio texto constitucional, sem necessidade de maiores esforços de demonstração, dado que se trata de preceito negativo ou proibitivo. Admitir o contrário (admitir que a lei complementar pode tratar desse conteúdo, ampliando-o ou reduzindo-o) é consentir que o legislador complementar possa anular, reduzir ou mesmo aniquilar o preceito constitucional".

[502] CARRAZZA, Roque Antonio. **Parecer ao Instituto PARANÁPREVIDÊNCIA**. São Paulo, 14 de dezembro de 2000.

de Geraldo Ataliba, afirma que a própria Constituição é quem estabelece as condições da imunidade, não podendo a lei complementar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, erigir outras, já que ela tem caráter estritamente regulamentar (explicitante) e, nesta medida, deve, apenas, dar execução ao preceito do art. 150, VI, "c" do Diploma Magno.[503]

No mesmo norte hermenêutico, Eduardo Sabbag[504] afirma que "as normas veiculadas nos incisos do mencionado artigo são meramente exemplificativas, com o intuito de conferir operatividade à alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF", não servindo para complementar ou modificar o conteúdo da norma imunizante nem restringir[505] seu alcance, sob pena de violação ao princípio da hierarquia das leis.

Com estas considerações preliminares, realiza-se a seguir a análise destes "requisitos de legitimação", previstos nos incisos I a III do art. 14 do CTN.

3.3.1 Não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título

Previsto no inciso I do artigo 14 do CTN, este requisito deve ser analisado necessariamente em conjunto com a expressão "sem fins lucrativos", constante da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF/88.

---

503 Sobre a impossibilidade de legislação infraconstitucional limitar, restringir ou anular o conteúdo da norma constitucional de imunidade tributária, os seguintes precedentes do STF: **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003.

504 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 363. O autor (p. 363-364) complementa afirmando que "Sendo denominadas "normas de conduta", uma vez dirigidas aos beneficiados da imunidade, visam regular o *iter* procedimental a ser percorrido pelos interessados em usufruir as benesses da imunidade. Não servem, portanto, para "complementar" o arqueótipo da norma imunizante, modificando-lhe a essência. Não podem restringir, deturpar, limitar ou anular o mandamento constitucional. Só disciplinam a fruição ou forma de gozo do benefício. Seria atentatório ao princípio da hierarquia das leis permitir que uma lei complementar viesse a condicionar, com restrições, o texto constitucional.

505 Em sentido contrário, no sentido de que os requisitos do artigo 14 do CTN poderiam restringir o alcance da imunidade, o STF recentemente decidiu que "A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

Corroborando este ponto de vista, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto[506] afirmam que este requisito do art. 14, inciso I do CTN apenas confirma exigência já posta na CF/88, de que a entidade não pode ter fins lucrativos.

Como observa Rodrigo de Carvalho[507], a Constituição Federal de 1988 não fornece nenhuma definição de lucro. Para o autor, o termo "lucro":

> [...] não é um simples "rótulo". Tampouco é uma "caixa vazia", dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que melhor lhes aprouver. Pelo contrário, *lucro* tem uma acepção técnica, revelada pelo Direito Societário. O diploma normativo que define o lucro é a *Lei das Sociedades Anônimas* (Lei n.º 6.404, de 15.12.76), em seus arts. 190 e 191.

Deixando de lado os detalhes, que extrapolam os objetivos desta tese, o fato é que, da análise dos artigos 190 e 191 da Lei 6.404/76, ressai nitidamente que "lucro" é o resultado positivo experimentado pela pessoa jurídica, num dado período de apuração, abatidos os valores utilizados para obtê-los. O lucro enseja um acréscimo na capacidade econômica do contribuinte, ou revela disponibilidade de riqueza nova. E esta é fruto de um "resultado final", que deve levar em conta não apenas as receitas da pessoa jurídica, mas as despesas necessárias à sua obtenção (custos, prejuízos, provisões, participações, etc).

A análise conjunta dos dispositivos – o constitucional (art. 150, VI, "c") e o infraconstitucional (art. 14, I, CTN) – revela a impossibilidade de as instituições de educação e assistência social auferirem lucros, bem como distribuírem seu patrimônio e suas rendas a qualquer título.

O objetivo da existência deste comando previsto no art. 14, I, do CTN, não é outro senão coibir a distribuição disfarçada de lucros a pessoas físicas ou jurídicas e de benefícios que possam comprometer a própria finalidade da entidade.

---

[506] BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 23.

[507] CARVALHO, Rodrigo de. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003, p. 115.

Nesse sentido, as lições de Hugo de Brito Machado[508]:

> Cuida-se de requisito de natureza substancial da maior importância, porque permite a interpretação adequada do que deve entender por ausência de fins lucrativos [...]. Uma forma comum de distribuição disfarçada de resultados em entidades sem fins lucrativos consiste no pagamento de serviços prestados por sociedades civis ou comerciais integradas por dirigentes da entidade imune. [...]. Se o serviço não é efetivo, ou o preço pago não corresponde ao usual no mercado, com certeza estará caracterizada a distribuição disfarçada de lucros ou patrimônio.

Na mesma direção, José Hable[509] afirma que o preceito constante do art. 14, inciso I do CTN está a determinar que os "excedentes da entidade devem ser aplicados na própria instituição, não podendo ser distribuídos a qualquer título, nem como lucro, nem como dividendos aos seus fundadores, administradores ou mantenedores".

No entanto, como observa Eduardo Sabbag[510], "a suposta "impossibilidade de lucro", exigida na parte final da alínea "c" deve ser bem traduzida, em consonância com o art. 14, I, do CTN", no objetivo de se evitarem interpretações equivocadas. A primeira impressão é a de que o preceito veda o lucro, por qualquer de suas formas. Todavia, esta não é a melhor exegese.

O que se veda, sim, é a apropriação particular do lucro, a lucratividade em si, ou, em outras palavras, o *animus distribuendi*. Como ensina Luciano Amaro[511], "permitem-se, pois, a sobra financeira, o superávit ou, em linguagem técnica, o ingresso financeiro positivo".

No mesmo sentido, conferindo a correta interpretação ao comando do

---

[508] MACHADO, Hugo de Brito**. Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 230-231.

[509] HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 242.

[510] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 366.

[511] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159.

inciso I do art. 14 do CTN, Hugo de Brito Machado[512] ensina que:

> Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Também Sacha Calmon Navarro Coêlho[513], ao realizar a interpretação do dispositivo em análise, conclui que:

> Por “sem fins lucrativos” deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, em atividades-meio capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades. Caso contrário, a imunidade em tela ficaria reduzida à caridade e a filantropia, o que não esteve nos cálculos do contribuinte que dá à sociedade a possibilidade de cooperar com o governo nas esferas da educação e da assistência e previdência sociais (paraestatalidade) com organismos fortes, auto-suficientes e progressistas, certo que sem atividade econômica própria não poderiam tais entes desenvolver as funções educacionais e assistenciais a que se propuseram.

O mesmo entendimento do art. 14, inciso I do CTN tem Alberto Xavier[514]:

> Tanto a Constituição, quanto o Código Tributário Nacional vedam exclusivamente a distribuição dos resultados econômicos do empreendimento, como requisito da imunidade. Não vedam, como não podiam vedar, a própria produção do lucro (o lucro objetivo na terminologia de Ferri), pois sem a preservação e o crescimento do patrimônio de afetação especial [...] ficariam prejudicados os próprios objetivos para que foi constituído [...].

---

[512] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 199.

[513] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277.

[514] XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 52, p. 19, jan. 2000.

Como ensina Luciano Amaro[515], proibir-se o lucro (*animus lucrandi*) é algo que se traduz em completo desatino. O que se objetiva, em verdade, é que todo o resultado reverta em investimento para que a entidade cumpra seu desiderato institucional.

Sob a linha de interpretação do inciso I do art. 14 do Código Tributário Nacional, duas grandes variáveis se abrem: i) a (im)possibilidade da remuneração dos diretores, empregados e assemelhados da entidade pela contraprestação de seus trabalhos; ii) a (des)necessidade da gratuidade exclusiva na prestação dos serviços pela entidade.

Em relação à primeira destas variáveis, não se pode confundir a apropriação particular do lucro – oque de fato é proibido – com a permitida e natural remuneração dos diretores, administradores e empregados da entidade imune, como contraprestação de seus trabalhos realizados.

A remuneração não pode ser obstada, desde que ela represente com fidelidade e coerência a contraprestação dos serviços profissionais executados, por meio de pagamento razoável ao diretor, administrador ou empregado da entidade, sem dar azo a uma distribuição disfarçada de lucros. Como pondera Ricardo Lobo Torres[516], "admite-se o salário a preço de mercado e sem benefícios indiretos".

O mesmo entendimento sobre o assunto tem Aliomar Baleeiro[517], para quem "não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros".

Também Roque Antonio Carraza[518] entende que "não ilide a imunidade a

---

[515] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159.

[516] [516] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 262.

[517] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 145

[518] CARRAZZA, Roque Antonio. **Parecer ao Instituto PARANÁPREVIDÊNCIA**. São Paulo, 14 de dezembro de 2000.

remuneração dos funcionários", pois o "que faz desaparecer o benefício constitucional é a remuneração exorbitante ou sem causa, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da instituição".

Não é outro o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins[519] e de Marilene Talarico Martins Rodrigues, ao defenderem que o inciso I do art. 14 do CTN não impede de forma alguma a remuneração pela contraprestação dos trabalhos à entidade.

A possibilidade da remuneração dos diretores e empregados da entidade pela contraprestação dos serviços prestados não é pacífica apenas no campo doutrinário. Também a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, bem como atos de outros órgãos da administração pública federal, têm decisões e pareceres que se alinham a este entendimento.

O Supremo Tribunal Federal, intérprete maior do texto constitucional, ao examinar o comando do art. 14, inciso I, do CTN, ainda debaixo da Constituição

---

[519] "A proibição de distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, não impede as entidades imunes de *remunerar serviços profissionais prestados*, como por exemplo, por diretor da entidade, que também exerça, na instituição, atividade docente, ou médico que exerce sua profissão em entidade imune de saúde. O que a norma legal veda é a remuneração por atribuições inerentes a cargos de estrutura diretiva da entidade; não, porém, da atividade profissional exercida, no desempenho das funções de professor, coordenador pedagógico, médico, dentista, etc., que são exercidos cumulativamente, que exigem habilitação profissional, conhecimento específico e titulação necessária para essas finalidades, na forma das leis que regem o ensino, a educação e a medicina, no país. E o mesmo ocorre com chefes de departamento, coordenadores de ensino, Reitor, Pró-Reitores, etc. O Professor que ministra aulas ou exerce cargos de chefia e administração na entidade pode e deve ser remunerado pelo exercício de sua profissão, sem descaracterizar a entidade da sua condição de "entidade imune", e isto ocorre, mesmo que, cumulativamente, faça parte da diretoria da entidade, ou exerça funções estatutárias, nada recebendo a este título. E nem poderia ser de forma diversa, em respeito à garantia constitucional de exercício de trabalho ou profissão inserta entre as garantais individuais arroladas pelo art. 5º, inciso XIII, da CF/88, que estabelece: [...]. A única exigência, portanto, é de que haja *qualificação profissional para o exercício do cargo*, regulamentada de acordo com a lei, em cada ofício ou profissão. A liberdade de profissão sempre foi objeto de preocupação do Estado Brasileiro, sendo que na atual Constituição, insere-se entre as garantias individuais (art. 5º, XIII). Esse dispositivo constitucional não pode ser violado por norma infraconstitucional, ou por interpretação conveniente da fiscalização, para efeitos arrecadatórios, destruindo com isso o seu núcleo essencial. Assim, o direito de liberdade profissional assegura a qualquer pessoa o exercício profissional - é dizer: mediante retribuição e em caráter permanente e sistemático, satisfeitos os requisitos de qualificação profissional. [...]. E nem poderia ser de forma diversa, em respeito à garantia constitucional de exercício de trabalho ou profissão inserta no art. 5º, inciso XIII, da nossa Lei Maior". MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos – aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196, jan. 2012. p. 163 e ss.

anterior, entendeu que a remuneração de profissionais qualificados que exercem funções em entidades imunes, não descaracteriza a imunidade tributária. Nesse sentido, citam-se duas decisões unânimes do STF[520] proferidas em recursos extraordinários. Este entendimento do Supremo Tribunal Federal foi mantido também debaixo da Constituição Federal de 1988. Por ocasião do julgamento de liminar em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade[521], o STF suspendeu a eficácia do artigo 12, §§ 2º e 3º, e do art. 13, parágrafo único, ambos da Lei nº 9.532/1997.

Na linha da melhor doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a viabilidade jurídica da remuneração pela contraprestação dos serviços prestados por trabalhadores na entidade e a inexistência de confronto deste ato com o art. 14, inciso I do CTN para fins do gozo da imunidade tributária também já foi reconhecida em decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais da 1ª[522] e da 4ª Regiões.[523]

---

[520] "Imunidade tributária dos estabelecimentos de educação. Não a perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do CTN". Em trecho do voto do Relator, este, citando Aliomar Baleeiro, consignou que "o que se lhes veda é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros de Conselho Fiscal, etc. [...]. Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros". **RE 93.463/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 16.04.1982, DJ. 14.05.1982. Em outro precedente, julgado em 1983, o Relator, Ministro Aldir Passarinho, mantendo sentença de 1º grau, registrou ser absolutamente "Despicienda a alegação da Embargada de que os professores dos Colégios e da Faculdade de Filosofia, mantidos pela Embargante, são remunerados pela Embargante e que vários dos Diretores e Membros da mantenedora são professores e, por essa razão, são remunerados, burlando a lei [...]. Evidente que ninguém, nem mesmo as abnegadas professoras primárias de Minas Gerais, dá aulas de graça". **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 10.06.1983, DJ 11.11.1983.

[521] **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004. Neste precedente, o STF entendeu pela inconstitucionalidade formal do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997. A alínea "a" deste parágrafo estabelecia como condição para o gozo da imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 a entidade "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados". Sob o mesmo fundamento de inconstitucionalidade formal, foi também suspensa a eficácia do § 3º deste art. 12, que estipulava os contornos semânticos da expressão "sem fins lucrativos".

[522] No TRF da 1ª Região: **Apelação Cível 9601169474**, 3ª Turma, Rel. Des. Reynaldo Soares da Fonseca, DJ 07.12.2000 e **Apelação Cível 9301256126**, 3ª Turma, Rel. Des. Tourinho Neto, DJ 21.10.1993.

[523] No TRF da 4ª Região: **Apelação Cível 2005.72.04.002955-8/SC**, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Joel Ilan Paciornik, D.E. 22.08.2007; **Apelação/Reexame Necessário 2004.72.05.005863/SC/SC**, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Eloy Bernst Justo, D.E. 23.04.2009.

Também a própria Administração Pública Federal, por seus órgãos, já proferiu decisões e pareceres no mesmo sentido, citando-se, nesta ocasião, decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda[524], Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação[525], bem como pareceres[526] do Ministério da Previdência e Assistência Social, devidamente aprovados por Ministro de Estado[527].

Outro ponto que também diz respeito à interpretação do art. 14, inciso I do CTN relaciona-se à necessidade da gratuidade absoluta da prestação de serviços pela instituição imune.

De longa data, ainda antes da promulgação da atual Carta Política, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se encontrava pacificada no sentido de que as instituições de educação e assistência social, para gozarem das imunidades tributárias que lhes eram constitucionalmente asseguradas, não

---

[524] **Acórdão nº 101-94610**, 1ª Câmara do 1ª Conselho de Contribuintes, Sessão de 17.06.2004; **Acórdão nº 101-93.916**, Recurso 129.234, Processo 10882.002101/00-18, 1ª Câmara do 1ª Conselho de Contribuintes, Sessão de 21.08.2002. Neste último precedente, decidiu-se que "o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores, não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos. [...] não existe qualquer irregularidade no fato de os dirigentes perceberem remuneração pela prestação de serviços à instituição. O professor Roque Antonio Carrazza manifesta-se no sentido de que 'a ausência de intuito lucrativo exige que os recursos auferidos venham reinvestidos na própria instituição educacional. Não impede, porém, a remuneração justa de seus quadros".

[525] **Parecer Normativo nº 71, de 04 de julho de 1973**, segundo o qual "A remuneração atribuída a administradores ou dirigentes de instituições de educação, pela prestação de serviços ou execução de trabalho, não desfigura a imunidade tributária prevista no art. 18, II, ´c´ da Constituição Federal". No bojo do citado Parecer, destaca-se ainda o seguinte trecho: "Nada obsta, contudo, que a instituição imune remunere os serviços necessários à manutenção, sobrevivência e funcionamento, como os realizados por administradores, professores e funcionários. Esses pagamentos não desfiguram ou prejudicam o gozo da imunidade, visto não serem vedados por lei, mas é de se exigir, rigorosamente, que a remuneração seja paga tão-somente como contraprestação pela realização de serviços ou execução de trabalhos, sem dar margem a se traduzir tal pagamento em distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da instituição".

[526] **Parecer/MPAS/CJ nº 639**, Relator Paulo José Leite Farias, DOU 01.09.1996, e, também, o **Parecer/MPAS/CJ nº 1.405**, Relator Solon Raposo Junior, DOU 16.07.1998. Neste último parecer, assentou-se o entendimento no sentido de que "A remuneração de Diretores não constitui óbice de natureza intransponível na medida em que estes sejam remunerados na qualidade de diretores-empregados nas entidades mantidas".

[527] De se lembrar que, segundo o art. 42 da Lei Complementar nº 73/93: "Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas".

precisavam prestar seus serviços de forma exclusivamente gratuita, podendo cobrar taxas, mensalidades, bem como outras contribuições, auferindo receitas e rendas para a manutenção e o aperfeiçoamento de seus objetivos e finalidades essenciais.

Analisando-se a evolução da jurisprudência da Suprema Corte anterior à Carta Magna de 1988, ver-se-á que o fato de uma instituição de educação ou assistência social auferir rendas diversas de seus alunos, associados, pacientes e colaboradores não tem o condão de descaracterizar sua qualificação como tal para os fins da imunidade tributária.

Verifica-se, historicamente, que o que sempre foi vedado à estas instituições e entidades foi que elas distribuíssem essas rendas e receitas auferidas sob a forma de lucros, percentagens, dividendos, comissões, etc. a seus diretores, administradores, fundadores e membros de conselhos estatutários.

Nesse sentido, antes do advento da atual Constituição de 1988, podem ser citados o RE 58.691/SP[528], o RE 70.541/GB[529], o RE 74.792/BA[530], sendo

---

[528] **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966. Neste precedente, decidiu-se que "Não procede o argumento de que a expressão "instituição de educação" esteja empregada no texto constitucional no sentido de prestação de serviços, sempre gratuitos, sem auferição de rendas para sua manutenção. A Instituição pode ter rendas e cobrar serviços. A condição para a imunidade é que essas rendas ou o recebimento da prestação de serviços sejam aplicadas integralmente no país, para as respectivas finalidades. Se a lei fala em aplicação de rendas no país, é porque admite a existência destas, e, conseqüentemente, o ensino retribuído. [...]. Assim sendo, improcede o fundamento da decisão recorrida, porque, para gozar da isenção de impostos não é necessário que a sociedade de objetivo educacional ministre o ensino gratuito totalmente".

[529] **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, DJ 07.05.1971, segundo o qual "Auferir rendimentos de taxa de matrícula também não desnatura o aspecto legal, pois o que se arrecadar ajudará a instituição a manter melhores professores, equipamentos e instalações".

[530] **RE 74.792/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 10.08.1973, no qual se decidiu que "O fato de cobrar a agravante dos não associados e que podem pagar elevados preços pelos seus serviços, como diz a sentença recorrida, não tira a condição de entidade de assistência social. [...]. Realmente não seria possível manterem-se as entidades de assistência social, se não lhes fosse permitido cobrar das pessoas que podem pagar e que recorrem aos seus serviços. Vale salientar que a própria Constituição proíbe a cobrança de impostos sobre a renda etc..., o que demonstra que a gratuidade não é elemento substancial integrante e caracterizador das sociedades de assistência social.[...]. O simples fato de cobrar das pessoas estranhas ao seu quadro social e que podem pagar os serviços que presta, não lhe retira a condição de entidade de assistência social, por isso que essa renda auferida é toda ela revertida em favor de seus objetivos institucionais, inclusive no reaparelhamento do Hospital com a aquisição de novos instrumentos, exigidos pelo surgimento de novas técnicas e, também, para a sua conservação e manutenção. A circunstância de serem cobrados serviços a pessoas que podem pagar não afasta a condição de entidade de assistência social. Na verdade, não poderia se manter se esse pagamento lhe fosse totalmente vedado".

possível também se fazer menção ao 69.100/RS[531], o RE 93.463/SP[532], o RE 97.797/MG[533] e o RE 116.188/SP[534], todos reconhecendo a desnecessidade da gratuidade absoluta da prestação dos serviços em face do art. 14, inciso I do CTN.

---

[531] **RE 69.100/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ 25.05.1975. Neste precedente, o Min. Carlos Thompson Flores registrou que "a circunstância de receber a recorrente contribuições de certa parte de seus alunos, aos quais ministra ensino, não é bastante para obstar-lhe a pretensão. A absoluta gratuidade não é condição imposta pela lei para gozar do favor previdenciário, como se vê dos Diplomas citados e dos que lhe seguiram [...]". Por seu turno o Relator, Min. Bilac Pinto, decidiu: "Exatamente. Atendimento gratuito. Pois bem, fundou-se o acórdão recorrido em que essas entidades cobram taxas elevadas. Isso, a meu ver, nada tem com relação ao texto da lei. O que a lei exige é que todas as rendas auferidas (se se trata de estabelecimento de ensino, taxas de matrículas pagas, etc), devem ser aplicadas totalmente ao ensino gratuito. A discussão que me ficou da discussão é que as rendas do estabelecimento decorrem das taxas cobradas de certo grupo de alunos. Se assim é, o que deve ser aplicado no ensino gratuito é o saldo apurado. Só a circunstância de cobrar não exclui, nem poderia excluir, o benefício da entidade a que se refere a lei, se ela não dispõe de outras rendas".

[532] **RE 93.463/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 14.05.1982. Ao proferir seu voto, o Min. Cordeiro Guerra assentou que "O que impressionou ao fisco foi que a sociedade recorrida é próspera, aufere larga renda dos seus alunos, pela remuneração que cobra, e não concede senão insignificantes bolsas gratuitas. Entretanto, nem por isso deixa de ser uma instituição de educação, pouco filantrópica que seja. Penso que na Constituição se concedeu a imunidade para promover o ensino, e não, apenas, o ensino gratuito. Sem dúvida, o doutor LEOPOLDO BRAGA, sustenta com o brilho que lhe é próprio, o conceito "d´establissement d´utilité publique", mas, a meu ver, a Constituição Federal ao limitar a imunidade às instituições de educação, não lhe deu essa interpretação restrita, mas genérica, abrangente dos estabelecimentos de ensino, ainda que remunerados. Penso que, se pretendesse o contrário, faria menção expressa às instituições de ensino e assistência social não remuneradas de qualquer modo em seus serviços. A lei, por igual, não faz essa restrição, mas tão só as especificadas nos incisos I, II e III do art. 14 do CTN. Isso, porém, não deve ser entendido como proibição de cobrarem as instituições preços de seus produtos e serviços como fontes de renda, para sua expansão e manutenção O que se lhes veda é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões, etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros de Conselho Fiscal, etc. A imunidade é da instituição e só dela saem reflexos para terceiros".

[533] **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 11.11.1983. Em seu voto, o Relator consignou: "Também a lei não exige gratuidade do ensino, pois não perde o caráter de instituição de educação a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a todos. Não havia que exigir-se que não cobrasse por serviços prestados, pois a gratuidade absoluta só existe em estabelecimentos públicos, mantidos pela União, pelos Estados e pelos Municípios. Haviam elas de ter fonte de renda para manterem seus serviços e nem proibição em tal sentido havia na lei. O que esta vedava é que houvesse distribuição das rendas e lucros a seus diretores, administradores, etc. O fato é que mantendo os Colégios e a Faculdade de Filosofia a Embargante auxilia a União, o Estado de Minas Gerais e a própria Prefeitura na área da educação".

[534] **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990, no qual o redator do acórdão, Min. Sydney Sanches, assentou: "A Constituição e Código Tributário Nacional ao conferirem imunidade aos bens, serviços e rendas, das instituições de educação e assistência social supõem, necessariamente, que elas as aufiram da prestação de serviços remunerados. Só a remuneração de serviços e os resultados de investimentos, ou, mesmo, de aplicações financeiras, podem realizar o saudável objetivo de colocar essas entidades ao abrigo da necessidade de recorrer à caridade oficial ou particular, sempre volúvel e precária. Assim entendidos os preceitos constitucional e da lei complementar é evidente, d.v., que a habitualidade da execução de serviços retribuídos é, não apenas, irrelevante para o efeito de excluir a imunidade, como, também, recomendável ou louvável, para habilitar a instituição a cumprir seu relevante objetivo".

Como se percebe, mesmo antes da atual ordem constitucional, a jurisprudência do STF encontrava-se solidificada no sentido de não ser necessária a gratuidade exclusiva dos serviços prestados pelas instituições de educação e assistência social, podendo estas, ao inverso, também cobrarem taxas, mensalidades e outras contribuições e, desta forma, auferir recursos financeiros para a manutenção e o aperfeiçoamento de seus objetivos institucionais.

Após o advento da Constituição de 1988, esse entendimento da Suprema Corte não foi alterado, apesar de, sorrateiramente, o legislador ordinário modificá-lo por intermédio de manobras legais que, além de astuciosas, revestiam-se de inconstitucionalidades gritantes.

Isso porque, ao editar a Lei nº 9.732/98, "o legislador ordinário se mostrou deveras audacioso, arrogando-se na faculdade"[535]de modificar a redação originária do inciso III do art. 55 da Lei nº 8.212/91, restringindo o gozo da imunidade tributária do art. 195, § 7º da CRFB/88 somente às entidades beneficentes que promovessem "gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência".

Todavia, essa ilógica pretensão estatal foi corretamente impedida e rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal.

No julgamento da medida cautelar em duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade[536], ao deferir liminar que suspendeu a eficácia do art. 1º da Lei nº 9.732/98, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98, o Pleno STF, por unanimidade, manifestou mais uma vez seu entendimento no sentido de que a gratuidade exclusiva não é fator determinante à caracterização da entidade como beneficente de assistência social e, também, não pode ser tida como requisito essencial ao gozo da imunidade tributária à que se refere o art. 195, § 7º da CRFB/88.

---

[535] A expressão é de autoria de SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 367.

[536] **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

No julgamento conjunto duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade em 11.11.1999, o Pleno da Suprema Corte manifestou esse exato entendimento, em votos proferidos pelos Ministros Marco Aurélio e Moreira Alves[537], destacando que a gratuidade absoluta na prestação dos serviços pela entidade não se encontra entre os requisitos constitucionais ou infraconstitucionais para o exercício do direito à imunidade tributária.[538]

Idêntico pensamento foi adotado no ano de 2001, em outro precedente julgado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal relativo à imunidade tributária das

---

[537] Em verdade, pelo fato dessas Ações Diretas de Inconstitucionalidade terem sido ajuizadas no período de recesso do STF, a liminar foi monocraticamente concedida pelo Min. Marco Aurélio (que se encontrava no exercício da Presidência da Corte) em 14.07.1999, sendo, posteriormente, à unanimidade, referendada pelo Plenário do STF em 11.11.1999, com base no voto do Min. Moreira Alves, que figurou como relator nesses processos.

[538] Oportuna a transcrição de trecho do voto do Ministro Moreira Alves sobre o assunto: "A Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. [...].É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas, mas não exclusivamente filantrópicas, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo §7º do art. 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a que o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio do Estado nesse setor, máxime em época que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia. De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei. "Após digressões acerca do sentido da expressão "assistência social", tal atividade é desenvolvida, também, pela iniciativa privada. Por isso, a circunstância de cobrar-se de alguns pelos serviços prestados não estaria a afastar a incidência do preceito. No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação dos serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face a escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório das despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica". **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

entidades fechadas de previdência complementar em face do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988 e do art. 14 do CTN, merecendo destaque o voto dos Ministros Ilmar Galvão[539] e Marco Aurélio[540], que analisaram a questão da gratuidade absoluta em face do preceito constitucional imunizante. No ano de 2002, este entendimento foi ratificado pela 1ª Turma do STF[541] e, mais recentemente, no ano de 2010, novamente confirmado pela 2ª Turma da Suprema Corte.[542]

Com estas considerações, delimita-se a correta hermenêutica a ser utilizada ao art. 14, inciso I do CTN (e também à expressão "sem fins lucrativos" constante do art. 150, VI, "c" da CF/88), que constitui o primeiro dos requisitos legitimadores para o gozo da imunidade tributária por parte das instituições de educação e assistência social.

3.3.2 Aplicação integral, no País, dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

Estampado no inciso II do artigo 14 do CTN, este "requisito de legitimação" impede que a instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos aplique ou remeta para outros países os recursos que deverão ser

---

539 "Igualmente, não se encontra entre os pressupostos estabelecidos pelo CTN a gratuidade dos serviços prestados. O que se exige, como se viu, é que não distribua qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, á título de lucro ou de participação no seu resultado (art. 14, I, do CTN), vale dizer, que todas as suas disponibilidades sejam aplicadas na atividade assistencial a que se destinam". **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002.

540 "Não cabe perquirir sobre a gratuidade dos serviços e benefícios prestados pelas instituições. Até mesmo no campo da previdência oficial tem-se a participação, no custeio, dos beneficiários, não havendo norma constitucional a excluir a imunidade em face da dupla contribuição [...]. No campo interpretativo, não há se introduzir, em preceito constitucional, limitação nele não inserta. Pouco importa o concurso de numerário advindo dos bolsos dos beneficiários o que, quase sempre, ocorre mediante pequeno valor, diante da totalidade da receita. [...]. Insignificante é a origem do custeio. O importante é que a instituição não tenha fins lucrativos. Esta é a única condição imposta pelo preceito constitucional, razão por que decidiu esta Corte pela irrelevância do caráter oneroso dos serviços". **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002.

541 Segundo o Relator, Ministro Ilmar Galvão, "[...] a ausência de fins lucrativos não é, obviamente, incompatível com a exigência, pela instituição de ensino, de contribuição de seus alunos, destinada à manutenção dos seus serviços". **RE 211.790 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12.11.2002, DJ 19.12.2002.

542 "Segundo o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, "[...] a imunidade tributária é indiferente à integral gratuidade dos serviços prestados e abarca os meios de existência da entidade, ainda que inconfundíveis com a respectiva atuação institucional". **RE 259.976 AgR-ED/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19.10.2010, DJe 11.11.2010.

utilizados na manutenção dos seus objetivos institucionais.

A determinação constante do comando infraconstitucional parece realmente legítima e coerente, uma vez que a regra da imunidade tributária em tela consiste em fomentar, pela iniciativa privada, a prática de ações e de políticas públicas que, a *priori*, deveriam ser realizadas pelo próprio Estado.

Fica evidente que a instituição de educação ou assistência social que tiver seu foco de atuação em outro país não estará colaborando para garantir o acesso à educação e à assistência social.

Como observa José Antônio Gomes de Araújo[543], mesmo que seja uma atuação altruísta que tenha como objetivo combater a fome no Haiti, por exemplo, a entidade não estará cumprindo o requisito em comento, razão suficiente para que lhe seja afastada a pretensa imunidade.

O mesmo pensamento tem Aliomar Baleeiro[544], ao afirmar que:

> Não gozará da imunidade o partido organizado no Brasil para restauração da monarquia em Portugal, a congregação religiosa destinada à conversão dos chineses ao catolicismo, a associação voltada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissínia. Nem poderá permanecer no gozo da imunidade a confraria que remeter parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil.

Roque Antonio Carraza[545] também analisando o inciso II do art. 14 do CTN, afirma que "a necessidade de aplicação dos recursos no País impede que haja remessa definitiva de divisas ao exterior ou, mesmo, que a entidade auxilie financeiramente outras congêneres no exterior".

---

[543] ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **Imunidade tributária e organizações da sociedade civil de interesse público**. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, 2012, 221f. – Orientadora Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grupenmacher, p. 125.

[544] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 187-188.

[545] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 25. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p.766.

Ainda antes do advento do próprio Código Tributário Nacional, ainda debaixo da Constituição de 1946, o requisito da aplicação das rendas no Brasil já era tido, para Leopoldo Braga[546], como exigência caráter absoluto. Segundo o autor:

> Não seria justo nem admissível que entidades beneficiadas com a prerrogativa da *imunidade tributária* – acarretadora de substancial desfalque aos erários públicos do país - pudessem, em pleno gôzo da mesma, desviar para o estrangeiro, a qualquer título, parte de suas rendas. A vedação é de caráter absoluto.

Também Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda[547] entendia, na mesma época, que "qualquer aplicação de rendas no exterior ou qualquer remessa de renda, a título gratuito, ou para fundo comum, ou complementar, é elemento suficiente para a perda, *ipso jure*, da imunidade".

Fica evidenciado, portanto, que a aplicação das rendas deverá ser feita para atingir os respectivos fins no país.

No entanto, a disposição do inciso II do citado art. 14 há de ser analisada *cum grano salis*, pois devem prevalecer os fins, e não os meios utilizados, sob pena de se considerar como fraudulenta qualquer remessa de valores ao exterior. Nesse sentido, Eduardo Sabbag[548] cita os seguintes exemplos, nos quais a remessa de recursos da instituição de educação ou assistência social ao exterior não pode ser considerada como violação ao art. 14, inciso II do CTN:

> a) se uma entidade importa medicamentos para uso exclusivo no Brasil, e o preço, correspondente ao produto importado, for devidamente pago à entidade estrangeira, não ocorrerá burla à imunidade; b) se uma entidade educacional envia seus professores para um país estrangeiro, onde deverão cursar o mestrado, e, após, retornarem à atividade docente no Brasil, não ocorrerá burla à imunidade, ainda que se tenha que remeter o valor pecuniário, correspondente às despesas do curso, à conta bancária da estrangeira instituição educacional.

---

[546] BRAGA, Leopoldo. **Do conceito jurídico de instituições de educação e assistência social**. Guanabara: Editora da Secretaria-Geral de Finanças do Estado da Guanabara, 1960, p. 256.

[547] MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1946**. São Paulo: Max Limonad, 1953, vol. 2, p. 162.

[548] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 366.

Na mesma linha, Roque Antonio Carrazza[549] afirma que a remessa de recursos financeiros ao exterior, com vistas a realizar investimentos financeiros, não pode ser óbice à fruição da imunidade, bastando que "os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no país".

Com o mesmo pensamento, podem também ser citadas antigas manifestações: uma de Amílcar Falcão de Araújo[550], contida em antigo parecer de sua lavra; outra, de Aliomar Baleeiro[551], em conferência que ministrou sobre o tema.

São pelas razões acima expostas que, já de longa data, encontra-se consolidada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[552] no sentido de legitimar a remessa de recursos ao exterior, reconhecendo a imunidade tributária de

---

549 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 25. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p.766.

550 "Uma ponderação cumpre fazer. O intuito do legislador constituinte é que no Brasil sejam atingidos os fins a que se dedicam as instituições em tratamento. Para atingir fins de educação ou de assistência social no Brasil, nada impedirá que uma instituição, no gôzo da imunidade tributária, importe mercadorias do exterior, ou contrate serviços ou assistência técnica no exterior, ou possibilite cursos, ofereça bolsas de estudo, propicie pesquisas no exterior a estudantes brasileiros, o promova o internamento e tratamento médico em estabelecimentos de outro país de assistidos seus no Brasil. Em qualquer desses casos, os fins de educação ou de assistência social serão atingidos no Brasil, embora para tanto haja que pagar preço de serviços ou produtos no exterior". FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 74.

551 "Terá (imunidade, minha é a ressalva), entretanto, a instituição brasileira que, com o intuito de levar a cultura e a educação no país, fizer despesas no estrangeiro. [...]. Se construirmos, p. ex., a Casa do Estudante Brasileiro em Paris ou se quisermos mandar ao exterior nossos estudantes de artes plásticas, a instituição que o fizer não estará excluída do favor constitucional". BALEEIRO, Aliomar. **O direito tributário da constituição**. Rio de Janeiro: Ed. Financeirás, 1959, p. 190-191.

552 **RE 87.913/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 09.12.1977, DJ 29.12.1977; **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 13.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 92.423/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 29.04.1989, DJ 16.05.1980; **RE 93.770/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.03.1981, DJ 03.04.1981; **RE 93.729/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 26.10.1982, DJ 10.12.1982; **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **RE 237.497 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 06.08.2012, DJ 18.10.2002; **AI 378.454 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.10.2002, DJ 29.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **RE 401.694 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 20.06.2006, DJ 17.11.2006; **AI 669.257 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, DJe 16.04.2009; **RE 311.626 AgR/PA**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26.05.2009, DJe 25.06.2009; **RE 571.809 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 09.02.2010, DJe 25.03.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010**; AI 484.661 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 05.10.2010, DJe 09.12.2010; **AI 776.205 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.10.2010, DJe 09.11.2011; **AI 785.549 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.11.2011, DJe 16.12.2011.

instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, nas hipóteses envolvendo importação de produtos, insumos e bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos.

Registre-se, por oportuno, que o dispositivo do inciso II do art. 14 do CTN também não impede que a instituição de educação e assistência social tenha e aplique recursos em bancos e instituições financeiras, no objetivo de proteger-se contra a inflação, bem como para multiplicar os recursos financeiros necessários à consecução de suas finalidades essenciais. Nesse sentido, é pacífica a doutrina[553] e a própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal.[554]

---

[553] Hugo de Brito Machado defende que as entidades beneficiárias da imunidade "podem e devem ter *sobras financeiras*, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações". MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 199. No mesmo sentido, José Hable afirma que, "havendo essas sobras, cabe ao bom administrador tomar todas as medidas necessárias para a sua multiplicação, empregando-as em investimentos, a exemplo das aplicações financeiras, para que possa obter os recursos suficientes para a ampliação de suas instalações, sem os quais, não haveria como formar as reservas capazes de manter o equilíbrio financeiro das entidades, facilitando assim o pleno alcance de seus fins". HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 243.

[554] **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990, no qual o redator do acórdão, Min. Sydney Sanches, ainda debaixo da Constituição de 1969, assentou: "A Constituição e Código Tributário Nacional ao conferirem imunidade aos bens, serviços e rendas, das instituições de educação e assistência social supõem, necessariamente, que elas as aufiram da prestação de serviços remunerados. Só a remuneração de serviços e os resultados de investimentos, ou, mesmo, de aplicações financeiras, podem realizar o saudável objetivo de colocar essas entidades ao abrigo da necessidade de recorrer à caridade oficial ou particular, sempre volúvel e precária". Em outro precedente, decidiu-se que "também as entidades sem fins lucrativos, tendo em conta o objetivo social próprio, precisam defender-se da espiral inflacionária. Ora, a existência de recursos em caixa, a serem aplicados a médio e longo prazo, direciona no sentido do investimento financeiro, sob pena de perda do poder aquisitivo da própria moeda". **RE 183.216 AgR-ED/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1999, DJ 02.06.2000. Antes desta última decisão, o plenário do STF já havia deferido medida cautelar nos autos da ADI 1.802, para suspender, com eficácia *erga omnes*, a vigência do art. 12, § 1º da Lei nº 9.532/97. O citado dispositivo estabelecia não estarem "abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável", tendo o STF reconhecido liminarmente sua inconstitucionalidade formal. **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004. Desde então, a jurisprudência do Supremo coleciona decisões que garantem que a imunidade das instituições de educação e assistência social alcança também os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras, podendo ser citados alguns recentes precedentes: **AI 769.613 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 09.03.2010, DJe 08.04.2010; **RE 593.358 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, DJe 24.03.2011; **RE 590.448 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13.09.2011, DJe 11.11.2011; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **AI 805.722 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 26.02.2013, DJe 13.03.2013; **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **RE 313.840 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 13.08.2013, DJe 14.10.2013; **AI 673.463 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 24.09.2013, DJe 04.11.2013.

3.3.3 Manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão

Este requisito, previsto no inciso III do artigo 14 do CTN, está a exigir da instituição de educação ou assistência social sem fins lucrativos que mantenham seus livros de escrituração contábil em perfeita ordem e clareza, pois é por meio deles que são fornecidos os dados para a geração das demonstrações financeiras e os balanços patrimoniais da pessoa jurídica, assim como informações à Administração tributária.

Comentando o citado inciso, Eduardo Sabbag[555] registra que, apesar de tais instituições estarem desoneradas das obrigações tributárias principais, em virtude da exoneração irradiada pela imunidade, não devem se furtar ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias.[556]

O mesmo entendimento tem José Hable[557], para quem "os beneficiados pela imunidade são obrigados a cumprir as obrigações acessórias, que são obrigações de fazer, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", uma vez que "a imunidade alcança apenas a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo".

Nesta perspectiva, Hugo de Brito Machado[558] também é categórico ao afirmar que "a exigência de escrituração idônea de receitas e despesas é a exigência de um instrumento ou meio para a aferição de que a entidade realmente

---

[555] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 364.

[556] Segundo o Código Tributário Nacional: "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...]. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". "Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal".

[557] HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 245.

[558] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 232.

atende aos demais requisitos, especialmente da ausência de fins lucrativos".

O mesmo entendimento tem Roque Antonio Carrazza[559], para quem "a exigência de escrituração, em livros próprios, das suas receitas fornece ao Fisco instrumentos aptos a verificar o cumprimento dos requisitos anteriormente mencionados".

José Ruben Marone[560], ao comentar o inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional, ensina que este requisito:

> [...] determina que as instituições mencionadas, para usufruírem do benefício, mantenham escrituração de receitas e despesas em livros que assegurem a exatidão das operações realizadas. Referido dispositivo afigura-se-nos como a forma que o legislador complementar encontrou para que o Poder Público possa fiscalizar se os outros requisitos de gozo de imunidade estão sendo observados pelas entidades. Aliomar Baleeiro assevera que a 'efetiva aplicação das rendas dos partidos e instituições e respectivos fins no país poderia ser burlada se as autoridades não ficassem armadas de meio de fiscalização e controle, a começar pela existência de contabilidade das receitas e despesas em livros autenticados'. Se os requisitos acima aludidos não forem atendidos, pode a autoridade competente suspender o gozo da imunidade. É o que dispõe o §1º do art. 14, uma vez que não se trata de imunidade constitucional auto-aplicável, mas sim de imunidade que necessita de preenchimento de requisitos legais para ser usufruída".

Alinhando-se ao pensamento da doutrina acima citada, também o Superior Tribunal de Justiça – STJ[561], firmou sua jurisprudência no sentido de que "a escrituração exigível nos termos do inciso III do art. 14 do CTN é aquela fundada em um instrumento ou meio adequado para verificar, com exatidão, que os demais requisitos constantes nos incisos I e II estão sendo cumpridos".

---

[559] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 25. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p.766.

[560] MARONE, José Ruben. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 5ª ed., Coordenador Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 60-61.

[561] **AgRg no AREsp 100.911/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 10.04.2012, DJe 19.04.2012.

De todo oportuno registrar que, constituindo um "instrumento ou meio para a aferição de que a entidade realmente atende aos demais requisitos" [562], o § 1º do art. 14 do CTN[563] prevê tão somente a suspensão (e não cancelamento) da imunidade, caso as instituições beneficiárias não cumpram suas obrigações de manter a contabilidade formal afeta à prestação de contas, além dos demais deveres impostos nos incisos I e II do dispositivo.

Sobre o mencionado § 1º deste artigo 14 do CTN, Eduardo Sabbag[564] traz à lume importante informação histórica, afirmando que, até 1966 (ano da publicação do CTN), "o mencionado parágrafo não oferecia resultados práticos porque faltava aprovar por meio de lei os procedimentos a serem efetivamente adotados". Segundo o autor, isso "foi feito com a Lei n. 9.430/96, em cujo art. 32 se nota a menção à suspensão da imunidade".

Reforçando esta afirmação, qual seja, a de que o § 1º do art. 14 do CTN determina a suspensão da imunidade – e não seu cancelamento – é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça[565] no sentido de que a exigência de escrituração idônea de receitas e despesas é a exigência de um instrumento, ou meio para a aferição de que a entidade realmente atende aos demais requisitos, especialmente da ausência de fins lucrativos. Assim, segundo o STJ, ainda que ausente o registro dos livros, não deve ser motivo para exclusão ou cancelamento do benefício, haja vista que o descumprimento da norma do inciso III do art. 14 do CTN é mera causa de suspensão do benefício.

Desta forma, cumpridos os "requisitos de legitimação" [566] constantes do art. 14 do CTN, as instituições a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 têm o inarredável direito à imunidade tributária.

---

[562] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 232. No mesmo sentido: **AgRg no AREsp 100.911/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 10.04.2012, DJe 19.04.2012.

[563] "§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício".

[564] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 364.

[565] **REsp 737.719/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 18.12.2008, DJe 11.02.2009.

[566] A expressão é de autoria de: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 261.

3.4 Imunidade tributária sobre contribuições sociais à seguridade social: breve análise dos requisitos constitucionais e infraconstitucionais para o gozo do benefício imunitório

Na a atual ordem constitucional, a imunidade tributária outorgada às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais encontra fundamento no artigo 195, § 7º da Constituição de 1988, que assim dispõe:

> Art. 195 [...]:
>
> [...].
>
> § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Sobre o conteúdo do citado dispositivo constitucional imunizante, algumas considerações preliminares afiguram-se de todo relevantes.

Primeiramente, a despeito de estar presente na Carta Política de 1988, é fato que, em momento algum, o legislador constituinte se utilizou do termo "imunidade" na redação da Constituição.[567]

Como já observado nesta Tese, a Assembleia Nacional Constituinte de 1988 foi constituída e integrada por parlamentares que possuíam – e até hoje possuem – suas origens nos mais diversos segmentos da sociedade, situação que, muitas vezes, faz com que a linguagem de textos legais e do próprio texto constitucional reflita a diversidade de seus componentes. Como observam Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto[568], a Constituição Federal não é obra de juristas, "de tal sorte que as palavras nela utilizadas podem não atender ao rigor

---

[567] Regina Helena Costa observa que "[...] em nenhuma passagem a Lei Maior contempla o termo ´imunidade´ utilizando-se da expressão ´é vedado (...) instituir impostos sobre´ quando elenca as imunidades genéricas (art. 150, VI), reiterando, insistentemente, a expressão ´o imposto (...) não incidirá´ em várias hipóteses de imunidades específicas e também fazendo referências, impropriamente, à isenção no que tange a impostos e contribuições. No que tange às taxas, a Lei Maior prefere referir-se à gratuidade do serviço". COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 42.

[568] BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105

científico e, como consequência, sua interpretação não seria pela simples literalidade". No mesmo sentido, Odim B. Ferreira[569] registra que a Constituição de 1988 não foi escrita por especialistas, como outrora ocorria.

Exemplo típico desta impropriedade técnica e total falta de rigor científico com o trato das palavras pelo legislador constituinte pode ser vista no § 7º do artigo 195 da Carta Política de 1988, acima citado, quando o dispositivo em tela utiliza o termo "isentas", como que se referindo a uma isenção outorgada pelo legislador constitucional às entidades beneficentes de assistência social.

No entanto, a despeito de utilizar o termo "isentas" por uma manifesta impropriedade técnico-redacional[570], é firme o entendimento da doutrina[571] e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[572] que o dispositivo constitucional em tela veicula típica hipótese de imunidade tributária. E nem poderia ser diferente, uma

---

[569] Ressalta este autor que "[...] a Constituição de 1988 não foi escrita por especialistas, como outrora ocorria: o bacharel em direito não mais dominara ou monopolizara o cenário político, com sua linguagem técnica precisa. [...]. A Assembleia Nacional Constituinte foi composta por pessoas dos mais variados perfis, dotadas das mais diversas formações. Nesta nova fase do Brasil, muitas pessoas que colaboraram com o peso decisivo na redação do texto constitucional desconheciam as sutilezas da linguagem jurídica, sedimentada há milênios". FERREIRA, Odim B. A imunidade tributária de entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: v. 11, abr-jun. 1995, p. 142.

[570] Referindo-se ao art. 145 da CF/88, o Ministro Moreira Alves observa que o mesmo constitui "[...] mais uma das imperfeições técnicas do texto constitucional, à semelhança do que ocorre com referência ao § 7º do artigo 195 que alude a "isenção" de contribuição social, quando se trata tecnicamente de "imunidade". [...]". Trecho do voto (vencido) do Ministro Moreira Alves nos autos do **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002.

[571] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 147-148; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 154; MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 228; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 686; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 82; BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Comentário à Constituição do Brasil – Promulgada em 5 de outubro de 1988, *apud* SÁ, Rodrigo César Caldas de. **Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 47, ago. 1999, p. 113; MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 417; MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 1.817; MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 171-175; BALERA, Wagner. **Seguridade Social na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989, p. 71.

[572] **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **MI 679/DF**, Rel. Min. Celso de Mello, j. 10.12.2002, DJ 17.12.2002.; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

vez que a imunidade tributária é matéria típica de texto constitucional.[573]

Ainda se analisando a redação do § 7º do art. 195 da Constituição de 1988, ponto que talvez suscite eventual dúvida diga respeito às expressões "instituições de educação e assistência social" (objeto desta tese e até então referenciada pelo autor fazendo-se menção ao art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88) e "entidades beneficentes de assistência social", estas referenciadas pelo art. 195, § 7º da CF/88. Tratar-se-iam das mesmas entidades? Ou de entidades diferentes?

Sobre eventual confusão interpretativa ou dúvida existente entre a figura das "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos", referenciadas pelo art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988, e a figura das "entidades beneficentes de assistência social" referenciadas pelo art. 195 § 7º da mesma Constituição, oportuna a transcrição de trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, em precedente julgado recentemente pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal[574]:

> A expressão contida no art. 150, VI, c, CF/88, que estipula a imunidade das instituições de assistência social – aplicável por analogia à expressão entidades beneficentes de assistência social contida no art. 195, § 7º, CF/88 – não está jungida ao conceito de assistência social contido no art. 203, da CF/88. Podendo, portanto, estender-se às instituições de assistência *stricto sensu* de educação, de saúde e de previdência social, esta seguindo as premissas fixadas no verbete retrocitado. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão instituições de assistência social e educação prescrita no art. 150, VI, c, CF/88, cuja conceituação e regime jurídico se aplicam por analogia à expressão "entidades beneficentes de assistência social" contida no art. 195, § 7º, CF/88, à luz da interpretação histórica e dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, bem como das premissas fixadas no verbete da Súmula n° 730 desta Suprema Corte. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de seguridade social, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência

[573] "A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção". **ADI MC/DF 2.006/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 01.07.1999, DJ 01.12.2000.

[574] **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

> social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade. O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária.

Considerando o teor explicativo do voto acima mencionado, resta inequívoco que as expressões "instituições de educação e assistência social" e "entidades beneficentes de assistência social", constantes, respectivamente, dos artigos 150, inciso VI, alínea "c" e 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 se referem, no campo prático, às mesmas entidades.

Em outras palavras, a expressão "instituições de educação e assistência social e educação", constante do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88, cuja conceituação e regime jurídico se aplicam por analogia à expressão "entidades beneficentes de assistência social" contida no art. 195, § 7º da CF/88, é perfeitamente justificável tendo em vista que, até o advento da Constituição de 1988, ainda não havia sido cunhado o conceito de seguridade social, nos termos em que definidos pelo art. 203 da CF/88.

A única diferença entre ambas as entidades ou instituições se refere à espécie tributária albergada pelos dispositivos constitucionais em tela: a imunidade tributária do 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 refere-se exclusivamente à espécie tributária "impostos"[575]; por outro lado, a imunidade tributária do 195, § 7º da

---

[575] É firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as imunidades tributárias do artigo 150 da CF/88, inclusive sob a égide de dispositivos semelhantes presentes nas Constituições de 1967 e 1969, é restrita à espécie tributária "impostos", não englobando outras espécies, como taxas e contribuições, ainda que possuam natureza tributária. Nesse sentido: **RE 129.930/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 07.05.1991, DJ 16.08.1991; **RE 141.715/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 18.04.1995, DJ 25.08.1995; **RE 211.782/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 28.08.1998, DJ 24.03.2000; **RE 215.772/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 10.11.1998, DJ 18.02.2000; **Pet 2.662 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.04.2002, DJ 16.08.2002; **RE 253.394/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 26.11.2002, DJ 11.04.2003; **PET 2.466 ED-QO/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.05.2002, DJ 24.11.2006; **RE 424.227/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 28.04.2004, DJ 10.09.2004; **RE 364.202/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 05.10.2004, DJ 28.10.2004; **ADI 2.024/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007, DJe 21.06.2007; **RE 342.336 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 20.03.2007, DJe 10.05.2007; **AI 458.856 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 05.10.2004, DJ 20.04.2007; **RE 613.287 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.08.2011, DJe 18.08.2011, **RE 177.308 ED/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 10.04.2012, DJe 30.04.2012; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 852.543 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.03.2015, DJe 27.04.2015.

Constituição de 1988 se refere apenas à espécie tributária "contribuições sociais à seguridade social".[576]

Ainda se debruçando sobre o teor do artigo 195, § 7º da Constituição de 1988, é possível ver que são alcançadas pela referida imunidade tributária tão somente as contribuições sociais à seguridade social. Considerando que o art. 145 da Constituição Federal de 1988, ao fazer menção à palavra "tributos", afirma que os mesmos abrangem apenas os "impostos", "taxas" e "contribuições de melhoria", pergunta-se: Qual a natureza jurídica das "contribuições sociais à seguridade social"? Teriam elas natureza tributária ou não tributária? Teriam as referidas contribuições a natureza jurídica de imposto, taxa ou contribuição de melhoria?

Sob a égide das Constituições de 1967 e 1969, o Supremo Tribunal Federal atribuía às contribuições sociais (como, *v.g.,* o FINSOCIAL) a natureza jurídica de imposto[577]. Portanto, possuíam elas natureza tributária.

No entanto, após o advento da Constituição Federal de 1988, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal passou a entender que as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, a despeito de continuarem possuindo natureza tributária, constituem uma modalidade específica de tributo que

---

[576]Nesse sentido, é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: **RMS 22.360/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12.12.1995, DJ 23.02.1996; **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **MI 608 QO/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 01.06.2000, DJ 25.08.2000; **MI 605/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 30.08.2001, DJ 28.09.2001; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **RMS 27.093/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.09.2008, DJe 13.11.2008; **RE 556.813 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 19.04.2011, DJe 23.08.2011; **RE 491.538 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.03.2011, DJe 06.06.2011; **RE 491.574 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.08.2012, DJe 05.09.2012; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[577] Nesse sentido, os seguintes precedentes: **RE 103.778/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 18.09.1985, DJ 13.12.1985; **RE 106.204/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1995, DJ 18.10.1985; **RE 105.005/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 20.09.1985, DJ 11.10.1985; **RE 105.976/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1985, DJ 11.10.1985; **RE 105.660/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 24.09.1985, DJ 18.10.1985; **RE 109.484/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Célio Borja, j. 22.04.1988, DJ 27.05.1988; **RE 116.492/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Célio Borja, j. 05.08.1988, DJ 16.09.1988; RE 170.717/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 24.03.1998, DJ 08.05.1998; **RE 252.132/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 14.09.1999, DJ 19.11.1999, dentre outros.

não se enquadra na espécie de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.[578]

A exemplo da imunidade tributária sobre impostos prevista no art.150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988, que utiliza a expressão "atendidos os requisitos da lei", igualmente o art. 195, § 7º da CF/88 também faz menção à expressão "que atendam às exigências estabelecidas em lei".

Valem, aqui, as mesmas considerações que já foram feitas pelo autor no item 3.2.3 desta Tese. Também a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais à seguridade social, prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, se traduz em típico dispositivo constitucional não auto-aplicável (*not self executing*)[579], reclamando, para sua plena eficácia e aplicabilidade, complementação legislativa.[580]

---

[578] Nesse sentido, os seguintes precedentes: **RE 146.733/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992; **RE 148.331/PB**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1992, DJ 18.12.1992; **RE 150.755/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 18.11.1992, DJ 20.08.1993; **RE 150.764/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1992, DJ 02.04.1993; **ADC 1/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 01.12.1993, DJ 16.06.1995; **RE 141.715/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 18.04.1995, DJ 25.08.1995; **AI 174.540 AgR/AP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 13.02.1996, DJ 26.04.1996; **RE 210.374/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.10.1997, DJ 21.11.1997; **RE 194.762/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25.11.1997, DJ 27.02.1998; **RE 159.903/RN**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25.11.1997, DJ 13.03.1998; **RE 217.252/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 03.11.1998, DJ 16.04.1999; **RE 215.772/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 10.11.1998, DJ 18.02.2000; **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002; **RE 278.636 AgRg/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 27.03.2001, DJ 01.06.2001; **RE 224.957 AgR/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 24.10.2000, DJ 16.03.2001; **RE 177.308 ED/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 10.04.2012, DJe 30.04.2012 e, também, em sede de Repercussão Geral (art. 102, § 3º da CF/88), mais recentemente o **RE 628.122/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.06.2013, DJe 27.09.2013.

[579] COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300; NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.74; MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969, p. 126; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 183.

[580] Sobre a possibilidade de legislação infraconstitucional e até mesmo emenda constitucional regulamentar imunidades tributárias, em recente precedente o Supremo Tribunal Federal suscitou dúvidas a respeito. Proferindo voto como relator em recurso extraordinário com repercussão geral, o Ministro Luiz Fux registrou que "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

Tal como exposto no item 3.2.3 desta tese, três correntes de pensamento[581] se contrapõem quanto a saber se a "lei" apta a regulamentar a imunidade tributária constante do art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 seria lei ordinária ou lei complementar.

---

[581] A primeira destas correntes, lastreada na doutrina e na jurisprudência do STF – que entende que "não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição" –, defende que, se a Constituição utilizar o vocábulo "lei", sem qualifica-la como "complementar", basta para tal simples lei ordinária. Nesse sentido, na doutrina: PIZOLIO Jr. Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, jan./mar. 1996, p. 182-183; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 79; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: IBET, 1998, p. 56; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998 (Pesquisas Tributárias 4), p. 353; FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Julex, 1989, v. 2, p. 866; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14. E, também, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002; **ADC 8 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003; **RE 225.602/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.11.1998, DJ 06.04.2001; **RE 224.285/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 17.03.1999, DJ 28.05.1999. Debaixo da Constituição de 1967/69: **RE 103.629/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17.10.1984, DJ 14.12.1984. Uma segunda corrente hermenêutica, que teve como seu precursor o Ministro Soares Munõz ainda debaixo da Constituição de 1967/69, defende uma verdadeira mescla entre lei ordinária e lei complementar para tal regulamentação. Para esta corrente, atualmente dominante no Supremo Tribunal Federal, o que o texto constitucional "remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune", e não o que se disser "respeito aos lindes da imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar". Nesse sentido, na jurisprudência do STF: **RE 93.770/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.03.1981, DJ 03.04.1981; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014. E, por fim, há uma terceira corrente hermenêutica, a qual se filia o autor desta tese, no sentido de exigir tão somente lei complementar – pura e simplesmente – para regulamentar a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" e no artigo 195, § 7º, ambos da CF/88. Nesse sentido, na doutrina: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais, Parecer, *in* **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Revista dos Tribunais, v. 4, p. 83; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 434-435; COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 349-350; GRUPENMACHER, Betina Triger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 136; TORRES, Heleno Taveira. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36; ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991, p. 139. E, na jurisprudência do STF: **MI 420/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 31.08.1994, DJ 23.09.1994.

A despeito desta interminável discussão doutrinária e jurisprudencial, é fato que, pelo menos até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal tem o entendimento no sentido de que a regulamentação da imunidade tributária sobre contribuições sociais à seguridade social a que se refere o art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 não ocorre tão somente pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, uma vez que este dispositivo se refere especificamente aos impostos.

Segundo o entendimento da Suprema Corte[582], o que o texto constitucional "remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune", e não o que se disser "respeito aos lindes da imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar".

Assim, segundo o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal[583], a imunidade tributária do art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, relativa às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, foi regulamentada tanto pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, como pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (já revogado).

---

582 Nesse sentido, os seguintes precedentes: **RE 93.770/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.03.1981, DJ 03.04.1981; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

583 Nesse sentido, os seguintes precedentes: **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **MI 608 QO/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 01.06.2000, DJ 25.08.2000; **MI 605/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 30.08.2001, DJ 28.09.2001; **MI 616/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 17.06.2002, DJ 25.10.2002; **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005; **RMS 27.093/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.09.2008, DJe 13.11.2008; **AI 830.147 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22.03.2011, DJe 05.04.2011; **RE 556.813 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 19.04.2011, DJe 23.08.2011; **RE 491.538 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.03.2011, DJe 06.06.2011; **RMS 27.904 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.08.2012, DJe 13.09.2012; **RE 491.574 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.08.2012, DJe 05.09.2012; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel, Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RMS 27.382 ED/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 08.10.2013, DJe 06.11.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 594.914 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18.03.2014, DJe 11.04.2014; **RMS 27.369 ED/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.11.2014, DJe 27.11.2014.

Os requisitos constantes do artigo 14 do CTN já foram objeto de detalhada análise no item 3.3 desta tese, razão pela qual não será o mesmo analisado nem transcrito. Por sua vez, o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 (já revogado), em sua redação original[584], como veículo regulamentador da imunidade tributária sobre contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º da CF/88, possuía o seguinte teor:

> Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:
>
> I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
>
> II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecidos pelos Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
>
> III - promova a assistência social beneficente, inclusive a educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
>
> IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
>
> V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.
>
> § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

---

[584] Redação original porque, como já visto nesta Tese, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de medida cautelar em duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ao deferir liminar que suspendeu a eficácia do art. 1º da Lei nº 9.732/98, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98, decidiu, por unanimidade, que a gratuidade exclusiva não é fator determinante à caracterização da entidade como beneficente de assistência social e, também, não pode ser tida como requisito essencial ao gozo da imunidade tributária à que se refere o art. 195, § 7º da CF/88. Nesse sentido, as decisões proferidas na **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000 e na **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

Após mais de 18 (dezoito) anos de vigência, este artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 restou revogado pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que instituiu o novo regime infraconstitucional regulamentador da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da CF/88, e que dispôs "[...] sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social", regulando "[...] os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social".

Nos termos da novel Lei nº 12.101/2009[585], na redação que lhe conferiu a Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, e a Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015:

> Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
>
> I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
>
> II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
>
> III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal

[585] A constitucionalidade desta lei está sendo questionada pelo Conselho Federal da OAB no STF, nos autos da **ADI 4.891/DF** (Rel. Min. Gilmar Mendes). Dentre os inúmeros argumentos de inconstitucionalidade formal e material, o principal está no fato desta lei regulamentar a imunidade tributária do art. 195, § 7º da CF/88, invadindo, portanto, matéria que seria de competência exclusiva de lei complementar, segundo o art. 146, II, da CF/88.

do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

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

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

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

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

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

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

> § 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.
>
> Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

Algumas considerações sobre os referidos dispositivos legais regulamentadores da imunidade tributária veiculada pelo art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 afiguram-se oportunas.

Primeiramente, tal como o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, também o art. 29 da Lei nº 12.101/2009, enquanto dispositivo regulamentador do art. 195, § 7º da CF/88, repetindo o mesmo erro, utilizou a palavra "isenção", quando, como já visto, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade tributária, conforme entendimento consolidado da doutrina[586] e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[587]

Igualmente, tal como o *caput* do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, também o *caput* do art. 29 da Lei nº 12.101/2009 fez menção expressa aos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, que estabelecem quais as contribuições sociais que seriam objeto da referida "isenção" (imunidade). Analisando-se os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, é possível ver que o mesmo trata das seguintes contribuições sociais:

---

[586] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 147-148; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 154; MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 228; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 686; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 82; BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Comentário á Constituição do Brasil – Promulgada em 5 de outubro de 1988, *apud* SÁ, Rodrigo César Caldas de. **Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 47, ago. 1999, p. 113; MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 417; MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 1.817; MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 171-175; BALERA, Wagner. **Seguridade Social na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989, p. 71.

[587] **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **MI 679/DF**, Rel. Min. Celso de Mello, j. 10.12.2002, DJ 17.12.2002.; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

a) 20% (vinte por cento) da chamada “cota patronal” previdenciária, incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços;

b) 1%, 2% ou 3%, conforme cada caso, do SAT – Seguro de Acidentes de Trabalho;

c) 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

d) 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;[588]

e) 2% (dois por cento) sobre o faturamento mensal da entidade (COFINS), nos termos da Lei Complementar nº 70/1991; e 8% (oito por cento) sobre o lucro líquido (CSLL), nos termos da Lei nº 9.249/1995.

Fato interessante a ser observado é que estes artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, referenciados tanto pelo já revogado art. 55 da Lei nº 12.101/2009, como pelo vigente art. 29 da Lei nº 12.101/2009, fazendo menção às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, não arrolou expressamente o PIS – Programa de Integração Social, que também se constitui contribuição social.

Tal situação fez com que inúmeras entidades ingressassem com ações no Poder Judiciário pleiteando o reconhecimento de que a imunidade tributária prevista

---

[588] A referida contribuição foi declarada inconstitucional por unanimidade de votos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no dia 23.04.2014, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, sob a sistemática de repercussão geral (art. 102, § 3º da CF/88), sob o fundamento de que a Lei nº 9.876/1999, que inseriu a cobrança na Lei nº 8.212/1991, transferiu sujeição passiva da tributação da cooperativa para as empresas tomadoras de serviço, desconsiderando a personalidade da cooperativa, uma vez que a relação não é de mera intermediária, pois a cooperativa existe para superar a relação isolada entre prestador de serviço e empresa, tratando-se de um agrupamento em regime de solidariedade. Além disso, a fórmula teria como resultado a ampliação da base de cálculo, uma vez que o valor pago pela empresa contratante não se confunde com aquele efetivamente repassado pela cooperativa ao cooperado, pois o valor da fatura do serviço inclui outras despesas assumidas pela cooperativa, como a taxa de administração. No entender do STF, a tributação extrapola a base econômica fixada pelo artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, que prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, violando, também, o princípio da capacidade contributiva, e representando uma nova forma de custeio da seguridade, a qual só poderia ser instituída por lei complementar. **RE 595.838/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.04.2014, DJe 07.10.2014.

no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 também deveria abranger o PIS, ante a natureza jurídica deste tributo como contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, conforme a doutrina[589] e a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal[590], a despeito de os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991 não fazerem referência expressa ao PIS.

Até então possuindo apenas algumas decisões colegiadas[591] e monocráticas[592] reconhecendo o PIS como contribuição social abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, a questão foi recentemente levada ao plenário do Supremo Tribunal Federal que, por unanimidade, e na sistemática da repercussão geral (art. 102, § 3º da CF/88), conferindo interpretação conforme a Constituição[593], atestou que o PIS também é

---

589 A natureza jurídica do PIS e do PASEP é de contribuição social, destinada ao custeio da Seguridade Social (art. 149, c/c o § 6º do art. 195 da Constituição)". CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 234.

590 Já de longa data, é firma a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de atribuir ao PIS a natureza jurídica tributária de contribuição para o financiamento da seguridade social. Nesse sentido, os seguintes precedentes: **AI 96.932 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Alfredo Buzaid, j. 22.06.1994, DJ 17.08.1984; **RE nº 148.754/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.06.1993, DJ 04.03.1984; **ADC 1/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 01.12.1993, DJ 16.06.1995; **RE nº 227.098/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 30.06.1998, DJ 18.09.1998; **RE nº 259.541/AL**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 21.03.2000, DJ 28.04.2000, dentre outros.

591 Nesse sentido, os seguintes precedentes: **AC-QO nº 271/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ 11.12.2005; **AC-QO nº 1.426/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17.11.2006.

592 Inúmeras decisões monocráticas do Supremo Tribunal Federal reconhecem que a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 também abrange a contribuição para o PIS, ante sua natureza jurídica de contribuição social. Nesse sentido: **RE nº 438.112/PR**, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.10.2005, DJ 17.11.2005; **RE 581.573/RS**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 31.05.2010, DJe 14.06.2010; **RE 593.522 AgR-ED/RS**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 22.04.2010, DJe 06.05.2010; **RE 553.957/PR**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 01.07.2010; DJe 06.08.2010; **RE 542.235/RS**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 08.09.2010; DJe 16.09.2010; **RE 569.137/RS**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 07.12.2010; DJe 14.12.2010; **RE 567.185/SC**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23.05.2011, DJe 30.05.2011; **RE 601.170/RS**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.05.2011, DJe 24.05.2011; **RE 586.889/RS**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 17.05.2011, DJe 27.05.2011; **RE 594.914/RS**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 17.05.2011, DJe 30.05.2011; **RE 639.842/PR**, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 09.05.2011, DJe 16.05.2011; **RE 637.744/RS**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 06.05.2011, DJe 11.05.2011; **RE 570.773/RS**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 30.06.2008; DJe 05.08.2008; **RE 516.222/PR**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26.04.2011, DJe 28.04.2011; **RE 586.909/RS**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26.04.2011, DJe 29.04.2011; **RE 590.328/RS**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26.04.2011, DJe 29.04.2011; **AI 658.872/RS**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 26.04.2011, DJe 06.05.2011; **RE 495.630/RS**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 05.04.2011, DJe 11.04.2011, dentre outros.

593 A interpretação conforme a Constituição constitui "técnica de controle de constitucionalidade que encontra o limite de sua utilização no raio das possibilidades hermenêuticas de extrair do texto uma significação normativa harmônica com a Constituição". Explicando o assunto, ver as decisões do STF na **ADI 3.046/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.04.2004, DJ 28.05.2004 e na **ADI 1.344 MC/ES**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 18.12.1995, DJ 19.04.1996.

objeto da imunidade tributária em tela, a despeito de os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991 – referenciados tanto pelo já revogado art. 55 da Lei nº 12.101/2009, como pelo vigente art. 29 da Lei nº 12.101/2009 – não fazer a ele referência.[594]

Considerando o tema de fundo objeto desta tese, mais três pontos merecem análise.

Primeiro é que, ao contrário da imunidade tributária relativa a impostos (art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º da CF/88), o gozo da imunidade tributária sobre contribuições sociais à seguridade social outorgada pelo art. 195, § 7º da CF/88 às entidades beneficentes de assistência social exige que a entidade possua o chamado "Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS".

A bem da verdade, a exigência de concessão e renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é feita pelos dispositivos regulamentadores da referida imunidade, quais sejam, o inciso II do já revogado art. 55 da Lei nº 8.212, bem como pelo hoje vigente art. 29, *caput* da Lei nº 12.101/2009. Por transbordar aos objetivos e ao foco central desta tese, não será objeto de profunda análise a questão relativa ao Certificado de Entidade Beneficente de

---

[594] Conferindo interpretação conforme à Constituição, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, deliberando exatamente sobre o real alcance da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º da CF/88), decidiu, por unanimidade, que a referida imunidade também deve abranger a contribuição ao PIS, ante sua natureza jurídica de contribuição social, a despeito deste tributo não ter sido expressamente arrolado pelos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 (artigos estes mencionados pelos dispositivos regulamentadores da referida imunidade tributária, quais sejam, o art. 55 da Lei nº 8.121/1991 e, atualmente, o art. 29 da Lei nº 12.101/2009). Nesse sentido, confira-se o voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, relator: "As entidades beneficentes de assistência social, como consequência, não se submetem ao regime tributário disposto no art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, aplicáveis somente àquelas outras entidades (instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos) que não preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou da legislação superveniente sobre a matéria, posto não abarcadas pela imunidade constitucional. A inaplicabilidade do art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e do art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, às entidades que preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e legislação superveniente, não decorre do vício da inconstitucionalidade desses dispositivos legais, mas da imunidade em relação à contribuição ao PIS como técnica de interpretação conforme à Constituição. Ex positis, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento conferindo à tese assentada repercussão geral e eficácia erga omnes e ex tunc". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014. Posteriormente a esta decisão do Pleno registram-se novas decisões no mesmo sentido, proferidas pela 1ª Turma da Corte: **RE 594.914 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18.03.2014, DJe 11.04.2014 e o **RE 567.185 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 05.08.2014, DJe 22.08.2014.

Assistência Social – CEBAS como requisito para o gozo da imunidade tributária sobre contribuições sociais.[595]

O *segundo* ponto a ser destacado é que, como se verá nos próximos capítulos, a imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição de 1988 abrange todas as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social. No entanto, considerando o tema de fundo desta tese, duas contribuições sociais

---

[595] Neste ponto, o autor desta tese apenas registra que, até fevereiro de 2007, o Superior Tribunal de Justiça possuía jurisprudência consolidada no sentido de que as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social até o advento do Decreto-lei 1.572/1977e que possuíssem o CEBAS concedido com base em legislação pretérita (Lei nº 3.577/1959), tinham direito adquirido à imunidade tributária sobre contribuições sociais à seguridade social, bem como ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (atual CEBAS), em razão das ressalvas de direito adquirido feitas pelo § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.572/1977, bem como pelo § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Nesse sentido, dentre inúmeros outros, citam-se os seguintes precedentes do STJ: **MS 5.930/DF**, 1ª Seção, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 10.03.1999, DJ 23.08.1999; **REsp 77.539/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 03.09.2002, DJ 12.08.2003; **MS 8.403/DF**, 1ª Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 13.11.2002, DJ 16.12.2002; **AgRg no MS 9.210/DF**, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, j. 10.12.2003, DJ 20.09.2004; **AgRg no MS 10.558/DF**, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 08.06.2005, DJ 19.09.2005. No entanto, por ocasião do julgamento, pela 1ª Seção do STJ, do **MS 11.394/DF**, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 14.02.2007, DJe 02/04/2007, o mesmo STJ alterou este radicalmente este entendimento, passando a não mais reconhecer o referido direito adquirido, assentando sua jurisprudência no sentido de que inclusive estas entidades constituídas e portadoras do CEBAS sob o regime da Lei nº 3.577/1959 e do Decreto-lei nº 1.572/1977 deveriam também se submeter às novas exigências legais, notadamente no que diz respeito à renovação periódica do CEBAS. Este entendimento se encontra em vigor até hoje no STJ, que, inclusive, sobre o assunto, editou a **Súmula nº 352**, que possui o seguinte teor: "A obtenção ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes". Ressalte-se que este novo entendimento do STJ foi chancelado pelo STF, que, em inúmeros precedentes, decidiu que não há direito adquirido ao regime jurídico tributário do CEBAS, devendo as entidades se submeter aos requisitos previstos na legislação vigente no momento do pedido de concessão ou renovação do Certificado. Nesse sentido, os seguintes precedentes do STF: **RMS 27.093/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.09.2008, DJe 13.11.2008; **RMS 26.932/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01.12.2009, DJe 04.02.2010; **AI 830.147 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22.03.2011, DJe 05.04.2011; **RMS 27.977 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 10.05.2011, DJe 25.05.2011; **RMS 27.300/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 25.10.2011, DJe 22.11.2011; **RMS 27.745/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 22.05.2012, DJe 06.06.2012; **RMS 27.904 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.08.2012, DJe 13.09.2012; **RMS 27.382 ED/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 08.10.2013, DJe 06.11.2013; **RMS 27.369 ED/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.11.2014, DJe 27.11.2014; **RMS 23.368 AgR**/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Edson Fachin, j. 24.11.2015, DJe 09.12.2015. Antes mesmo destas decisões do Supremo Tribunal Federal confirmando o novo entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto à inexistência de direito adquirido ao CEBAS e a inexistência de direito adquirido a regime jurídico-tributário previsto em legislação pretérita, o próprio STF já havia decidido que "Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91". Nesse sentido, a decisão proferida nos autos do **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005. Aderiram a este mesmo entendimento também os seguintes precedentes do STF: **RMS 27.093/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.09.2008, DJe 13.11.2008 e o **RMS 23.368 AgR/D**F, 1ª Turma, Rel. Min. Edson Fachin, j. 24.11.2015, DJe 09.12.2015.

merecerão especial destaque, quais sejam, o PIS e a COFINS. Somente estas.

O *terceiro* ponto objeto de análise é que, tal como previsto no § 4º do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988, o citado dispositivo faz menção às "finalidades essenciais das entidades", estabelecendo que a imunidade relativa a impostos compreende apenas o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as "finalidades essenciais das entidades". O mesmo ocorre com o dispositivo regulamentador da referida imunidade sobre impostos (art. 14, inciso II do CTN), que exige que a instituição de educação e assistência social imune aplique integralmente no País seus recursos na manutenção dos seus "objetivos institucionais".

Não é diferente em relação à imunidade tributária sobre contribuições sociais outorgada pelo art. 195, § 7º da Constituição de 1988 às entidades beneficentes de assistência social. Muito embora o dispositivo constitucional em tela não veicule expressamente a expressão "finalidades essenciais das entidades", tal como fez § 4º do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição de 1988 em matéria de imunidade tributária dos impostos, tanto o já revogado art. 55, inciso V, da Lei nº 8.212/91, como o vigente artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009, a exemplo do dispositivo constitucional veiculador da imunidade tributária sobre impostos (art. 150, § 4º da CF/88), exigem que as entidades apliquem integralmente suas rendas, seus recursos, bem como eventual superávit no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus "objetivos institucionais".

Ou seja, tanto na imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação a impostos (art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88), como também na imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais à seguridade social (art. 195, § 7º da CF/88) há o seguinte **ponto em comum**: a condição finalística e funcional justificadora da aplicação da imunidade tributária, que consiste no atendimento ao requisito da conexão (nexo causal) entre o *patrimônio*, as *rendas* e os *serviços* às ***finalidades essenciais/objetivos institucionais das entidades***.[596] Esta é a clara

[596] O STF, interpretando a expressão "finalidades essenciais", já decidiu que "[...] juridicamente, a expressão ´finalidades essenciais´ dentro desse contexto, é sinônima de ´fins previstos no estatuto´". **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000.

leitura que se faz do art. 150, inciso VI, alínea “c” e seu § 4º da Constituição de 1988 e do art. 14, inciso II, do CTN (imunidade tributária sobre impostos) bem como do inciso V do já revogado art. 55 da Lei nº 8.212/1991, e do atual art. 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009 (imunidade tributária sobre contribuições sociais). Este detalhe afigura-se fundamental para a exata compreensão da nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal que será apresentada nesta Tese.

3.5 A delimitação das espécies tributárias objeto do comando constitucional imunizante: e os “tributos indiretos”?

Os preceitos imunitórios constantes do art. 150, inciso VI, alínea “c” e do art. 195, § 7º da CF/88 não deixam dúvidas quanto às espécies tributárias[597] objeto da proteção constitucional outorgada às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tais espécies tributárias envolvem tanto os “impostos”, como as “contribuições sociais” destinadas ao financiamento da seguridade social.

E ainda mais: *a priori,* não todo e qualquer imposto ou tributo, mas somente aqueles que incidam sobre o “patrimônio, renda ou serviços” das referidas entidades, e desde que o patrimônio, a renda ou os serviços estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Esta é a exegese que se extrai da leitura conjunta do 150, inciso VI, alínea “c”, § 4º e do art. 195, § 7º, ambos da CF/88.

José Hable[598] afirma que se trata de uma proibição constitucional “para a instituição de impostos sobre o *patrimônio* das entidades de educação e assistência social, assim como sobre a *renda* por elas recebida e o *serviço* por elas prestado”.

---

[597] Para um aprofundamento no estudo das “espécies tributárias” que, sob a ótica da Constituição Federal de 1988, integram o Sistema Tributário Nacional no Brasil, sugere-se a leitura dos seguintes precedentes plenários do Supremo Tribunal Federal: **RE 138.284/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992; **RE 146.733/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992, **ADC 1/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 01.12.1993, DJ 16.06.1995.

[598] HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 234.

Entre as variadas classificações de impostos ofertadas pela dogmática jurídica, ganha especial destaque aquela que os diferencia entre “tributos diretos” e tributos indiretos”.

Os “tributos diretos” – cuja importância é absolutamente inexpressiva neste trabalho – são aqueles em que o impacto do tributo recai sobre o próprio patrimônio do contribuinte. Como ensina Eduardo Muniz Machado[599], “nos tributos tidos como diretos, perfaz-se uma ´confusão´ entre o contribuinte direto e indireto, pois se reúnem na mesma pessoa tais atribuições”.

São exemplos de tributos diretos, no caso ora em análise, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR (CF/88, art. 153, VI), de competência da União; o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD (CF/88, art. 155, I) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (CF/88, art. 155, III), ambos de competência dos Estados e Distrito Federal; o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (CF/88, art. 156, I) e o Imposto sobre Transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, de Bens Imóveis – ITBI (CF/88, art. 156, II), de competência dos municípios e do Distrito Federal.

Já o imposto sobre a renda a ser alcançado pela imunidade, também considerado “tributo direto”, é o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza – IR (CF/88, art. 153, III), de competência da União.

E, por fim, sobre o serviço prestado pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, a imunidade refere-se ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (CF/88, art. 156, III), de competência dos municípios e do Distrito Federal, e também tido como “tributo direto”.

O grande dilema e discussão, em sede de imunidades tributárias, gira em torno da figura dos “tributos indiretos”, mais precisamente no sentido de definir se esta espécie estaria ou não abarcada pelo preceito constitucional imunizante.

---

[599] MACHADO, Eduardo Muniz. A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito. In: CAMPOS, Dejalma (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 57, ano 12, jul./ago. 2004, p. 81.

Como pondera Eduardo Sabbag[600], "o conceito de *imposto indireto* não costuma oscilar no campo doutrinário".

Na prática, os "tributos indiretos" consistem em exações em que ocorre uma típica transferência do custo do tributo para uma outra pessoa, quase sempre pelo mecanismo da inserção do seu valor no preço da mercadoria ou serviço. Sempre se relaciona tal gravame ao fato de um sujeito dever o tributo, enquanto outro, economicamente, acaba suportando-o.

O primeiro sujeito recebe a denominação de "contribuinte de direito" (contribuinte *de jure* ou *solvens*), ao passo que o segundo sujeito, é denominado de "contribuinte de fato" (contribuinte *de facto*). Sob este prisma, o contribuinte de direito tem a obrigação legal de pagar o tributo, transferindo este custo para o contribuinte de fato, embutindo monetariamente no preço e repassando-o ao consumidor. A esse fenômeno costuma-se denominar "repercussão tributária" ou "translação", e que procura traduzir tal transferência de ônus.

Assim, o referencial utilizado para denominar um tributo de "direto" ou "indireto" será, em princípio, a sua repercussão econômica, ou, como explica Renato Lopes Becho[601], "a possibilidade ou não de o custo econômico do imposto ser repassado a outra pessoa que não o contribuinte". Nesse sentido, é muito comum associar-se o fenômeno da imposição indireta, quase que automaticamente, aos tributos que incidem sobre o consumo (como o ICMS e o IPI, por exemplo), diferenciando-os daqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio, rotulados de "tributos indiretos".

A temática relacionada aos "tributos indiretos" será objeto de aprofundamento nos próximos capítulos. No que tange à inter-relação entre a figura dos chamados "tributos indiretos" e a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, em especial sobre se estes tributos se encontrariam ou não incluídos no preceito constitucional imunizante, o assunto não é novo. Aliás,

---

[600] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 43-44.

[601] BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 255.

é muito antigo.

Trata-se de tema tortuoso, que já há décadas tem sido alvo de calorosas discussões e pontos de vista diametralmente opostos, tanto no campo doutrinário, como também na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que ainda não encontrou uma posição única, firme e consolidada no assunto.

Aliás, se está muito longe de um consenso a respeito do tema: tanto na doutrina, como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal anterior à própria Constituição de 1988, há aqueles que entendem que tais tributos, tidos por "indiretos", também devem ser incluídos no preceito constitucional que assegura a imunidade tributária; já para outros, tal inclusão não é possível. Ambas as correntes alicerçam seus pontos de vista em densos argumentos, que serão detalhadamente analisados nos próximos capítulos.

Ressalte-se, por oportuno, que o ineditismo da presente pesquisa não está em se discutir a temática da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em face dos "tributos indiretos", ou seja, se estariam eles incluídos ou não no preceito constitucional imunizante, bem como os pontos de vista sobre este assunto, pois tal discussão já existe há considerável tempo em sede doutrinária e jurisprudencial.

Apesar da discussão sobre o assunto também constituir um dos objetivos do presente trabalho (pois, afinal, o autor desta Tese defenderá seu ponto de vista sobre o assunto, no sentido de demonstrar se os "tributos indiretos" encontram-se ou não incluídos no preceito constitucional de imunidade tributária), a novidade que se procura trazer para a comunidade jurídica reside no campo hermenêutico da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal, em especial no sentido de se inaugurar uma nova perspectiva hermenêutica – efetivamente necessária e cujos elementos aparentemente já se encontram presentes no próprio dispositivo constitucional imunizante – ainda não explorada pela jurisprudência do STF na temática da imunidade tributária *versus* "tributos indiretos" para que, enfim, se chegue a um entendimento mais consentâneo, razoável, equânime e justo que, em última análise, venha beneficiar a todos: Estado e Sociedade.

CAPÍTULO 4

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS "TRIBUTOS INDIRETOS"

4.1 Introdução

Este capítulo apresenta como foco principal de análise a exposição do desenvolvimento histórico da Ciência Jurídica Tributária[602], com o fito de demonstrar à comunidade jurídica, com base em uma análise da teoria da repercussão econômica à luz da doutrina e da jurisprudência constitucional: i) a (in)aplicabilidade da chamada "consideração econômica" como elemento balizador da hermenêutica das normas e dos fatos jurídicos eminentemente tributários; ii) a (im)praticabilidade – e (im)possibilidade jurídica – da classificação dos tributos no sistema brasileiro em "diretos" e "indiretos", bem como a classificação dos contribuintes em "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito" conforme o postulado a chamada "repercussão econômica"[603]; iii) as manifestações doutrinárias acerca do (não)reconhecimento da imunidade tributária quanto aos "tributos indiretos" às instituições de educação e assistência social nas operações relativas à comercialização de bens e serviços por tais instituições, bem como e sobretudo na aquisição de bens e serviços de vendedores, fabricantes, e prestadores de serviços não detentores de imunidade tributária.

---

[602] Oportuna, aqui, transcrever o seguinte pensamento de Geraldo Ataliba: "Matéria de Direito Tributário, praticamente ninguém discute; o que se discute é matéria de teoria geral do direito. Esta realmente é a matéria fundamental, envolve questões propedêuticas, preliminares, introdutórias". ATALIBA, Geraldo. Propedêutica Jurídica. In:___. (Coord.). **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 13.

[603]Socorrendo-se da doutrina italiana (LAUFENBURGER, Henry. La distinzione fra imposte dirette ed indirette. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza dele Finanze e Rivista Italiana di Diritto Finanziario**, Milano, mar. 1954, p. 3-18), Alfredo Augusto Becker posiciona-se enfaticamente no sentido de que, aceitar como válido e legítimo o critério da repercussão econômica significaria "o repouso na simplicidade da ignorância" (*simplicité de l´ignorance*), ressaltando que a tradicional distinção ou classificação dos tributos (em diretos e indiretos) restou extinta sob os planos jurídico, técnico e administrativo. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 537. Sobre o assunto, ver também: HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 576.

Mostra-se necessário, também, analisar de forma crítica as decisões e pronunciamentos dos ministros, das turmas e do Plenário do Supremo Tribunal Federal ao longo das últimas décadas[604] na temática em tela, diante do complexo contencioso envolvendo a União e os Estados em face das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos quando o assunto é a imunidade tributária destas instituições em face dos ditos "tributos indiretos", adotando-se como parâmetro, na presente pesquisa, as necessidades operacionais do sistema jurídico, posto que, como bem ponderado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior[605], citado por Alexandre Yoshio Hayashi[606], o problema fundamental da ciência jurídica é a questão da decidibilidade.

4.2 Direito tributário *versus* realidade econômica

Sob a premissa da experiência comum do direito tributário, as discussões relativas à aplicabilidade da análise econômica sobre normas, dados e fatos jurídicos parte necessariamente de fundamentos óbvios[607], pois, de uma banda, o senso comum e parcela expressiva dos juristas – como se verá a seguir – observam

---

[604] Como se verá adiante, há décadas a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é oscilante sobre o assunto, estando muito longe de um posicionamento uniforme e pacífico.

[605] Cf. Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 43-47; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 89-92; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 18 a 24, para quem "A Ciência do Direito, enquanto se destina ao estudo das normas, ordenando-as segundo princípios, e tendo em vista sua aplicação, toma o nome de Dogmática Jurídica, conforme clássica denominação. [...] O Direito não é constituído apenas com fins explicativos. [...] A pesquisa, no mundo jurídico, visa sempre a um momento da aplicação. O sociólogo poderá estudar o fenômeno jurídico sem qualquer preocupação de ordem prática, buscando-se descobrir os nexos causais ou as constantes que existem entre o fato social e o mundo jurídico. O jurista, porém, como cientista do Direito, não poderá jamais parar ou suspender a sua pesquisa, no plano meramente compreensivo, porquanto, no mundo jurídico, a compreensão se converte necessariamente em normação. [...] Toda colocação teorética de um princípio jurídico representa momento condicionante da colocação de um princípio prático de ação". REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 317-319.

[606] HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 577.

[607] Como observa Alfredo Augusto Becker, "O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se – não na superestrutura – mas precisamente naqueles fundamentos ´óbvios´ para merecerem análise crítica". BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 11.

que alguns tributos, no campo dos fatos, “repercutem economicamente”, razão pela qual, para eles, inexiste dúvida sobre o reconhecimento jurídico do chamado “contribuinte de fato”, bem como sobre a total validade e coerência jurídica da classificação das espécies tributárias em “tributos diretos” e “tributos indiretos”.

Por outro lado, há a corrente de doutrinadores que rejeitam esta assertiva e classificação, por, segundo eles, ser evidente a falta de pertinência de conceitos extrajurídicos (como, por exemplo, conceitos econômicos, financeiros, atuariais, etc.) na compreensão do fato jurídico tributário, sem maior profundidade para justificar tal afirmação.[608] Reconhecendo a evidente dissintonia no campo doutrinário, Luciano Amaro[609] observa que:

> No País, duas correntes de ensino são bem detectáveis, na propedêutica do direito tributário: aquela corrente dos que reduzem sua fenomenologia, pelo prisma jurídico, a objeto de uma ciência instrumental, desnecessário se fazendo o conhecimento da economia, contabilidade, finanças públicas e ciências que o influenciam, e a corrente dos que universalizam o fenômeno tributário, interpretando a instrumentalidade do direito à luz de todas as ciências que o impactam. À evidência, a produção literária, tanto dos formalistas quanto dos estruturalistas, termina por veicular a pessoal visão de seus autores, com que não poucas vezes a divergência doutrinária ultrapassa os limites da investigação científica, adentrando o campo das preferências e antipatias temáticas.

Neste contexto, se afigura imprescindível aprofundar os estudos no sentido de verificar se o direito esgota em si próprio diversos objetos e temas com naturezas correspondentemente diferentes (autorizando e legitimando, assim, a aplicação da fusão de objetos de outras ciências, tais como economia, psicologia, história, sociologia, dentre outras) ou se, ao inverso, o objeto jurídico consiste numa realidade específica capaz de ser apreendido por um domínio eminentemente científico.

---

[608] Ambas as visões doutrinárias serão apresentadas no decorrer deste capítulo.

[609] MARTINS, Ives Gandra Silva. Prefácio. *In*: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 11, *apud* HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 578-579.

4.2.1 Direito tributário, ciência das finanças e origem da teoria da repercussão econômica

O simples exame da história do Direito Tributário demonstra que sua origem é proveniente de uma redução de complexidades, atentando-se, aqui, para a interpretação das normas e dos fatos jurídico-tibutários que, outrora, eram objeto da Ciência das Finanças.

Sem querer se esgotar a pesquisa doutrinária, mas a título de mera exemplificação, oportuno se revela uma "sondagem" dos ensinamentos do jurista baiano Aliomar Baleeiro.[610]

Em sua obra "Uma Introdução à Ciência das Finanças" [611], Baleeiro procura demonstrar enfaticamente que são de naturezas diametralmente diversas os objetos da disciplina que antecedeu o Direito Tributário, cuja pretensão consistia em imprimir certa cientificidade a um estudo da atividade financeira do Estado, da Economia Política, da Política Fiscal e, por fim, do próprio Direito Tributário em si.

Já em sua obra "Direito Tributário Brasileiro"[612], Aliomar Baleeiro problematiza, com grande ênfase, a questão relativa à autonomia da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do próprio Direito Tributário.

---

[610] A referida "sondagem" foi, primeiramente, realizada por: HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 578-579, e transcrita na sequência pelo autor desta tese com as mesmas e, também, com outras palavras, fundamentos e referências bibliográficas.

[611] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. Em verdade, a produção "doutrinária" de Ciência das Finanças no Brasil reproduziu os mesmos objetos e métodos da disciplina desenvolvida na Europa: "Les autres considèrent les phénomènes financiers tels qu'ils se présentent em fait, dans leur milieu *politique, social, économique, juridique*; ils les étudient comme des phénomènes complexes, avec tous les facteurs qui les conditionnent: ils prétendent faire ainsi de la science des finances. C'est le point de vue qui a mes préférences". JÈZE, Gaston. **Cours de science et legislation financiers**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1923. p. 18-19.

[612] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. por F. B. Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1 a 10.

Por fim, em seu livro "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar"[613], Aliomar Baleeiro afirma que a Ciência das Finanças contém subsídios para a compreensão de fenômenos estritamente jurídicos, sustentando a fusão de diferentes objetos no processo de interpretação jurídica, de forma a se aproveitarem, neste processo, subsídios oferecidos pela Ciência das Finanças.

Na verdade, como observa Alexandre Yoshio Hayashi[614] o nascimento e o desenvolvimento doutrinário do Direito Tributário (enquanto ramo didaticamente autônomo) justificou-se, no plano teórico, com os primeiros estudos específicos realizados a partir da promulgação do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung* – RAO, de 13 de dezembro de 1919), construído a partir do Anteprojeto do jurista Alemão Enno Becker, à época Presidente da 4ª Seção da Corte Suprema Financeira do *Reich*, que, valendo-se de tal autoridade, positivou, no artigo 4º do Código Tributário Alemão[615], a consideração econômica na interpretação

---

[613] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista, complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996; e comentada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 743-744. Segundo Baleeiro, "Ainda que convictos da autonomia entre as duas disciplinas afins, cremos que o Direito Fiscal não pode prescindir dos subsídios teóricos e técnicos da Ciência das Finanças, ou, como ensina Giannini: 'Il diritto finanziario inoltre illustra il meccanismo giuridico più idoneo per tradurre in prattica i dettami della scienza finanziaria; le leggi della finanza servono di guida al legislatore e possono essere, alcune volte, utile strumento per l'interpretazione delle leggi finanziarie'" (p. 744). Reiterando esse posicionamento, mas utilizando-se de outro texto de doutrina de Giannini, diametralmente oposto à citação ora transcrita, é possível encontrar a seguinte passagem do livro Direito Tributário Brasileiro (nota 12): "Giannini falou da 'deletéria fusão e confusão do Direito com a Ciência das Finanças', ou da 'estrutura jurídica com a essência econômica'. Nem fusão, nem confusão, por certo, mas vinculação íntima e originária, como Gangemi acentuou em réplica à afirmativa do Prof. Romanelli, em 1959, de que 'Ciência das Finanças e Direito Financeiro têm por objeto ordens de fatos completamente distintos'. Já o contestara, no Brasil, há mais de meio século, Carlos Maximiliano. Em verdade não se presume inteligência dos textos positivos contrária aos princípios científicos; estes abrem o caminho para o exegeta. Se assim é de concluir a respeito das ciências em geral, com abundância, mais de razão do mesmo modo há de se afirmar em se tratando de ciência das finanças, matéria intimamente conexa com o Direito [...]"

[614] HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 577.

[615] Que, no original, possui o seguinte teor: "Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschafliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhaeltnisse zu beruecksichtigen". Em vernáculo, o referido artigo 4º preceitua o seguinte: "A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações". Transcreve-se a tradução de NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. A consideração econômica no direito tributário. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. (Dir.). (Col.). **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 354.

das normas jurídicas e dos fatos jurídicos tributários.[616]

Desde que o Código Tributário Alemão se apresentou ao mundo jurídico, e especialmente a partir da construção doutrinária de Enno Becker e jurisprudencial da Suprema Corte daquele país, a variável econômica gozou de destaque e prestígio não apenas entre os juristas do Direito Tributário Alemão, mas também irradiou seus efeitos em outros países.[617]

Por sua vez, no Brasil, as primeiras vozes da doutrina (Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, dentre outros), amparando-se na doutrina alienígena, absorveram a doutrina da "consideração econômica", defendendo enfaticamente a utilização e adoção de subsídios ou elementos de

---

[616] BEISSE, Heinrich. Interpretação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (dir.) e (col.). **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 39-44; BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 5-44); ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). **Direito tributário**: estudos de casos e problemas. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1974. p. 137-180; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 249-255, 327; MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 74; COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado, *in* **Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 221 a 237; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1997, p. 151 a 153; Interpretação e Integração da Legislação Tributária, *in* **Curso de Direito Tributário** (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151 a 155; MÖRSCHBÄCHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Editora Síntese, 1977; NOGUEIRA, Johnson Barbosa, **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação Econômica em Direito Tributário – Prevalência do Conteúdo sobre a Forma – Impossibilidade no Direito Brasileiro – Princípio da Legalidade, *in* **Revista de Direito Tributário**, n. 55, p. 180 a 193; DENARI, Zelmo. A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário, *in* **Revista de Direito Tributário**, n. 55, p. 343 a 351; DERZI, Misabel Abreu Machado. Finalmente, um retorno a Aliomar Baleeiro? O falso dilema entre interpretação jurídica ou econômica; A interpretação impropriamente chamada 'econômica' e o respeito às formas, conceitos e institutos jurídicos. A tensão entre igualdade e segurança jurídica, *in* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 301 a 306; 644 a 647 e 729 a 731.

[617] José Eduardo Monteiro de Barros, com propriedade, observa que: "A influência dessa teoria não ficou na Alemanha. A Suíça logo se incorporou ao rol daqueles que adotavam a chamada interpretação econômica e o seu maior arauto foi Blumenstein. A Itália, através da plêiade de juristas, todos herdeiros da famosa Escola de Pávia – Griziotti criticou a teoria da interpretação econômica, por outros motivos, porque inventou uma interpretação econômica um pouco mais ampla, a chamada interpretação funcional do direito tributário –, com exceção de Griziotti, seguiu a teoria da interpretação econômica. Os seguidores de Griziotti também adotaram, principalmente Vanoni, que mais tarde, foi estudar na Alemanha e se tornou, depois, Ministro das Finanças, na Itália, e Dino Jarach, que é italiano, obrigado a deixar a Itália, acabou se radicando na Argentina". BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação Econômica em Direito Tributário, *in* **Interpretação no Direito Tributário**, Org. Bernardo Ribeiro de Barros, Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Saraiva-EDUC, 1975, p. 173.

Ciência das Finanças no processo de hermenêutica[618] das normas e dos fatos jurídicos de natureza tributária.

É exatamente neste contexto que se tornou consagrada a ideia da "repercussão econômica",[619] tomada por empréstimo da Ciência das Finanças, e entendida como o repasse do encargo financeiro da obrigação tributária pelo sujeito passivo (art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN) à determinada pessoa que não tenha realizado o fato jurídico tributário.

No Brasil, Aliomar Baleeiro procurou sintetizar a chamada teoria da "repercussão econômica" (também conhecida como translação ou translação; trasladação ou transladação), bem como seu reflexo no reconhecimento das figuras dos contribuintes "de direito" e "de fato".

---

[618] Como observa José Eduardo Monteiro de Barros, "Essa teoria da interpretação econômica consolidou-se, definitivamente, na Alemanha, ganhou novas fronteiras, espalhou-se pela Suíça, entrou na Itália e, evidentemente, tinha que chegar ao Brasil. E, no Brasil, além de alguns estudos de Rubens Gomes de Souza – que não diz expressamente se aceita ou não essa teoria da interpretação econômica – é possível afirmar que essa teoria ganhou certa aceitação, porque algumas passagens da obra do autor acima referido indicam a acolhida dessa teoria e, especialmente, o Prof. Amílcar de Araújo Falcão, aceita-a plenamente". BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação Econômica em Direito Tributário, *in* **Interpretação no Direito Tributário**, Org. Bernardo Ribeiro de Barros, Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Saraiva-EDUC, 1975, p. 173. Cf. Ricardo Lobo Torres. As Influências Germânicas no Direito Financeiro e Tributário Brasileiro, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 73, p. 76 a 85; FALCÃO, Amilcar de Araújo. Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária, *in* **Revista de Direito Administrativo**, n. 47, p. 7; Interpretação e Integração da Lei Tributária, *in* **Revista de Direito Administrativo**, n. 40, p. 24; Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 70; **Introdução ao Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 67, 68, 73 e 74.

[619] Objetivamente, cabe ressaltar que a doutrina também adota outros critérios para, no campo teórico, justificar a classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos". Além do critério da repercussão econômica, indiscutivelmente o mais conhecido e utilizado, a referida classificação também se fundamentou nos seguintes critérios: (i) do lançamento (ato jurídico administrativo que declara o acontecimento do fato jurídico tributário, bem como identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formaliza o crédito tributário e estipula os termos de sua exigibilidade); (ii) do "fato gerador"; e (iii) dos campos econômicos imponíveis. Para maiores detalhes sobre estes novos critérios de classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos", ver: BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 262-264; FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário**. Dissertação de Mestrado apresentada perante o Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1995, p. 38 (orientador Professor Doutor Alcides Jorge Costa); JÈZE, Gaston. **Cours de science et legislation financiers**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1923. p. 701-705; LAUFENBURGER, Henry. La distinzione fra imposte dirette ed indirette. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza dele Finanze e Rivista Italiana di Diritto Finanziario**, Milano, mar. 1954, p. 3-18; MÖRSCHBÄCHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Editora Síntese, 1977, p. 30-66; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto – Incoerências e Contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

Nesse contexto, a "repercussão econômica" traduz-se na transferência do encargo econômico-financeiro da obrigação tributária que cabe ao sujeito passivo legalmente eleito (art. 121 do CTN – "contribuinte de direito") para um terceiro que não realizou nem participou do fato jurídico tributário ("contribuinte de fato").[620] Percebe-se, assim, que a figura do "contribuinte de fato" encontra-se umbilicalmente ligada ao aspecto da "repercussão econômica" dos tributos.

No campo prático, tal fenômeno ocorre quando o contribuinte legalmente eleito para realizar o fato gerador da obrigação tributária (ex. fabricante de computadores) transfere ou desloca o valor financeiro do tributo a um terceiro (ex. instituição de educação e assistência social adquirente dos computadores), que efetivamente sofre a incidência econômica da norma jurídico-tributária sem ter realizado o fato jurídico tributário, através, geralmente, da adição do valor do tributo ao preço de venda da mercadoria.

De todo oportuna, neste ponto, a observação de Aliomar Baleeiro[621], que apregoava situações ou casos em que a repercussão econômica do tributo poderia ser "parcial", "em superfície", ou nenhuma, uma vez que nem sempre o "contribuinte de direito" obteria êxito no repasse do encargo financeiro do tributo, devendo os estudiosos do fenômeno da repercussão econômica se debruçarem sobre as teorias

---

620 Marcelo Fortes de Serqueira anota que, "No Direito Tributário, e mais especificamente na temática da repetição do indébito, o conceito de 'contribuinte de fato' realmente é relativo, conquanto a maior parte das discussões se faz em apenas uma das etapas do ciclo do tributo". SERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria**. São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 390.

621 Para Aliomar Baleeiro, é possível que ocorra também "a repercussão ´em superfície´, quando a carga é suportada pelo contribuinte de direito, pelo de fato e por cada um dos intermediários (atacadista, retalhista etc) [...] Lord Mansfield (1766), num discurso em época anterior às obras de Verri e Adam Smith, comparou o imposto sobre um elemento do mercado como uma pedra que caísse num lago e produzisse círculos concêntricos de agitação das águas até os pontos mais distantes. A idéia subjacente nessa imagem serviu de fundamento à teoria da difusão dos impostos, que teve por defensores Andrew Hamilton (1790), Verri e outros, dos quais o mais expressivo foi Canard (1801). Este entendia que a carga dos impostos se distribuía por igual entre todos os vendedores e compradores através de repercussões recíprocas e para terceiros, de sorte que, no fim, o ônus se diluiria por toda a coletividade. O sacrifício se pulverizaria entre todos os membros desta. 'A carga do imposto acaba por anular-se e não ser suportada por ninguém', concluía Canard com otimismo. [...]. Alguns economistas e homens d'Estado participaram da crença de Canard. Mas há muitos anos há financistas que não repute falácia a teoria da difusão, tal como foi exposta. Ela, porém, serviu para atrair a atenção de estudiosos no sentido dos efeitos remotos do tributo, efeitos que realmente não se limitam às reações entre compradores e vendedores iniciais, os contribuintes de direito e de fato". BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Revista e atualizada por F. B. Novelli, 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 154 e 158.

econômicas da formação dos preços, levando em consideração, para tanto, todas as possíveis variáveis do mercado, dentre as quais a rigidez ou a elasticidade da demanda ou da oferta de um determinado bem, produto ou serviço com conteúdo econômico.[622]

Em verdade, como assevera a doutrina estrangeira[623], a teoria econômica revela que, em algumas hipóteses de mercado em que existe apenas um comprador para um determinado bem (que é vendido ou fabricado por um ou mais vendedores ou fabricantes), a chamada "repercussão econômica" pode até mesmo se realizar "para trás", ou seja, do comprador para o vendedor/fabricante, que suportará, integral ou parcialmente, o peso econômico-financeiro da obrigação tributária.

4.3. Repercussão (e realidade) econômica como critério para a classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" e para a definição dos contribuintes em "de fato" e "de direito". Pertinência ou impertinência jurídica?

Com o transcurso do tempo, o Direito Tributário, como qualquer ciência, evolui e se aprimora, seja no campo doutrinário, seja em âmbito jurisprudencial.

No que tange à discussão envolvendo a pertinência ou impertinência jurídica da repercussão econômica como critério para a classificação dos tributos (em "diretos" e "indiretos"), bem como para a classificação e justificativa jurídica de existência das figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito", o tema será tratado neste tópico, onde se demonstrarão os grandes embates doutrinários existentes entre aqueles que defendem a ideia de que os aspectos econômicos são relevantes para efetuar tais classificações, bem como o posicionamento daqueles que refutam e rechaçam esta assertiva.

---

622 MENDES, Guilherme Adolfo. Direito e Tradução, *in* **Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 225 e 226.

623 SAMUELSON, Paul Anthony; NORDHAUS, Willian D. **Economics**. McGraw-Hill, 1992, trad. port. de E. Nobre Fontana e J. Pires Gomes, **Economia**. Lisboa, McGraw-Hill, 14. edição, 1993, p. 301 e 302.

Sem que o autor desta tese queira, neste momento, inclinar-se a esta ou àquela doutrina, a apurada análise do tema afigura-se fundamental para se concluir pela possibilidade/validade ou impossibilidade/invalidade jurídica da classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos", bem como da classificação dos contribuintes em "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito", para fins do reconhecimento – ou não – da imunidade tributária ampla às instituições de educação e assistência social em relação a todo e qualquer tributo (sejam "diretos" ou "indiretos"), independentemente da posição fática e jurídica ocupada pela entidade imune (seja ela "contribuinte de fato" ou "contribuinte de direito"), cujos temas serão abordados neste e no próximo capítulo da presente tese.

Passa-se, a seguir, à análise do tema.

4.3.1 Corrente liberal: admissibilidade do fenômeno da repercussão econômica e sua pertinência jurídica

Defendendo a juridicidade da repercussão econômica dos tributos para classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" – e, naturalmente,[624] a classificação e existência das figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" – Luiz Ricardo Gomes Aranha[625] apregoou o entendimento no sentido de que, durante muito tempo, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal a teoria segundo a qual a classificação entre tributos "diretos" e tributos "indiretos", bem como a transferência do ônus do contribuinte de *jure* para o contribuinte *de facto*, eram meras questões irrelevantes de natureza eminentemente econômica.

---

[624] Uma vez que a figura dos "tributos diretos" e dos "tributos indiretos" está umbilicalmente ligada, respectivamente, a outras figuras, quais sejam, a do "contribuinte de direito" (ou contribuinte "de jure") e a do "contribuinte de fato" (ou contribuinte "de facto").

[625] Segundo o referido autor, "[...] houve tempo, especialmente quando das obras primeiras de Becker, Ataliba, Souto Maior, Paulo de Barros, em que eles se posicionavam preocupados em ter visão técnica, especial, dos fenômenos tributários até então afetados pela velha Ciência das Finanças, e aceitar, dentro do direito, a repercussão tributária, era tido como heresia". ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado *et all*; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 145.

No entanto, como registra Aroldo Gomes de Mattos[626], com o passar dos anos (e das décadas), passou a se entender que a referida classificação, muito embora estivesse assentada em pressupostos econômicos, presumia necessariamente um autêntico fenômeno jurídico-constitucional, plenamente reconhecível e enquadrável "dentro" do direito e mais, com qualidade de categoria jurídica do Direito Tributário, em decorrência das implicações advindas dos princípios da seletividade, da não cumulatividade e do próprio artigo 166 do Código Tributário Nacional.[627]

Para este autor, os dados da realidade – morais, sociopolíticos, entre outros – esses, sim, são "econômicos", não podendo confundi-los com o critério jurídico aplicável ao fenômeno da translação, de tal forma que, "pelo menos no caso das entidades protegidas por imunidade, a repercussão introduz a ideia de um novo tipo de contribuinte [o de fato], ideia que é, tranquilamente, construção jurídica".[628]

Perfilhando a mesma linha de entendimento, Luciano Amaro[629] observa que, por mais que o jurista repugne a noção de tributos indiretos,

> [...] não temos como evitá-los, por uma razão muito simples: eles existem. E quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que a lei escolhe para figurar como contribuinte. [...] A capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será o 'contribuinte de fato').

No mesmo sentido do pensamento defendido por Aroldo Gomes de Matos

---

626 MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 136.

627 Possui o seguinte teor o art. 166 do CTN: "A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

628 MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 146.

629 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 327.

e Luciano Amaro, só que sobre outro enfoque, qual seja, o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF/88)[630], Regina Helena Costa[631] afirma que, se a dimensão econômica não fosse crível, a própria Constituição Federal não teria tratado de institutos jurídicos que avocam a tal relevância jurídica, quais sejam, o princípio da não cumulatividade tributária, o princípio da seletividade, dentre outros, de forma que tais expedientes corroboram fundamento jurídico de que a capacidade contributiva deve ser prestigiada, a despeito de não poder imprimir feição pessoal aos "tributos indiretos". Para Regina Helena Costa[632]:

> [...] enquanto a *vedação à cumulatividade* obsta que o gravame plurifásico se torne proibitivo nas várias imposições que devem marcar o ciclo de incidências do imposto indireto, a *seletividade* considera o potencial de riqueza tributável do contribuinte a partir da ideia de essencialidade do bem. Em ambos os casos, evidencia-se a preocupação do legislador constituinte com o *contribuinte de fato*, com o propósito de evitar-lhe uma oneração escorchante.

A mesma Regina Helena Costa[633] e, também, Misabel Abreu Machado Derzi[634], ao filiarem-se a esta corrente de pensamento, argumentam que há repertório jurídico (e não simplesmente econômico) que sinaliza a preocupação do

---

630 "Art. 145. [...].

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

631 COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath, p. 196. Também acreditando na relevância jurídica da repercussão tributária (ou econômica) como um mecanismo vinculado à capacidade contributiva, ver: OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 85-91; e, ainda, COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária recíproca e repercussão econômica dos impostos. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 58.

632 COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária recíproca e repercussão econômica dos impostos. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 58-59 e 63.

633 COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 149.

634 DERZI, Misabel Abreu Machado A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, v. 62, p. 96- 97.

legislador com o chamado “contribuinte de fato” ou consumidor final, quando se verifica que: a) a própria Constituição Federal expressa a noção de capacidade contributiva aos “tributos indiretos” ao prever as regras da não-cumulatividade e da seletividade de alíquotas com vistas à oneração não excessiva; b) o fato de o legislador infraconstitucional (art. 166 do CTN)[635] ter reconhecido a plena juridicidade do fenômeno da “repercussão econômica” dos tributos e da figura do “contribuinte de fato”, tendo a jurisprudência constitucional referendado este entendimento com a edição da Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal[636].

Assim, segundo Regina Helena Costa[637], não remanesce dúvida no sentido de que “o contribuinte de fato, personagem do fenômeno da repercussão econômica ensejada pelos chamados tributos indiretos, é objeto de disciplina jurídica e de *status* constitucional”.

Balizando-se nos postulados da Ciência das Finanças e seguindo fiel a esta linha de entendimento, Ruy Barbosa Nogueira[638] também consignou que:

> [...] quando o Constituinte outorga e garante às citadas entidades imunidade contra certos e determinados impostos é porque estes desfalcariam seu patrimônio, sua renda ou oneraria seus serviços humanitários ou institucionais. Tanto é assim que, quando impostos indiretos possam, com seu ônus, desfalcar estamentos imunes, isto é, quando seu encargo financeiro as atingir como utentes, importadoras para uso próprio ou como consumidoras finais, também ficam imunes em relação a esses possíveis desfalques.

---

635 Possui o seguinte teor o art. 166 do CTN: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

636 A Súmula nº 546 do STF possui o seguinte teor: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo”.

637 COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath, p. 196.

638 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Impostos diretos e indiretos, entidades sem fim lucrativo. *In*: **Imunidades**: contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 25.

O entendimento ora objeto de análise é também compartilhado por Eduardo Sabbag[639], que, amparando-se na disposição constante do artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, e fazendo menção à técnica não cumulativa que magnetiza os "tributos indiretos" (ICMS, IPI, PIS e COFINS, *v.g.*), sobretudo no contexto dos princípios da *seletividade* e da não *cumulatividade*, afirma que "A nosso sentir, o fenômeno da transferência do ônus dos impostos indiretos (ICMS e IPI) tem previsão e autorização jurídica e, por que não dizer, jurídico-constitucional".

O referido autor, amparando-se no magistério de Misabel Abreu Machado Derzi[640], enfatiza que, enquanto o evento econômico, de qualquer índole (moral, social, político) não for apropriado pelo Direito, seu *status* "ajurídico" permanecerá incólume; no entanto, a partir do momento em que o legislador, constituinte ou não, decide jurisdicizá-lo, atribuindo significado especialmente jurídico aos fatos que o materializam, a realidade deixa de ser meramente econômica para ser jurídica.[641]

---

[639] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 105. Citando o art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, o autor faz o seguinte registro: "Nota-se que o legislador constituinte pressupõe a transferência dos encargos não cumulativos ao adquirente da mercadoria. Trata-se de uma assentada presunção *juris et de jure*, juridicamente constitucional, inerente à técnica não cumulativa, que magnetiza os impostos indiretos – o ICMS e o IPI –, sobretudo no contexto de dois princípios: o da *seletividade* e o da *não cumulatividade*. Em outras palavras, tais postulados constitucionais somente podem ser explicados ou devidamente compreendidos na esteira do fenômeno da translação. Vale dizer que, se existem IPI e ICMS seletivos e não cumulativos no texto constitucional, do que não se tem dúvida, tal imperativo corrobora que a translação é um fenômeno indubitavelmente jurídico, e não meramente econômico. Isso serve para rechaçar a tese da complexidade da investigação sobre a transferência econômica, uma vez que, no concernente ao ICMS e ao IPI, a transferência está constitucionalmente presumida e autorizada. Da mesma forma, o fenômeno da repercussão é pressuposto adotado pelo CTN e na jurisprudência para se admitir a restituição do indébito tributário (art. 166)". (*Op*. cit., p. 105).

[640] Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 43.

[641] Afirmando que o fenômeno da repercussão econômica não constitui apenas um evento econômico, mas também jurídico, o autor Eduardo Sabbag se referiu, neste ponto, ao art. 155, § 2º, inciso I da CF/88. Para ele, o citado dispositivo constitucional "oferta, a olhos vistos, a previsão da repercussão tributária, no âmbito do ICMS, ou seja, um fenômeno que não sobrevive de modo insular na órbita econômica, mas que foi apropriado pela norma jurídico-constitucional". SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 105.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho[642] defende ser relevante salientar que a juridicidade do fenômeno da repercussão tributária também decorre do alcance do artigo 166 do Código Tributário Nacional, bem como da própria Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal, nos quais se evidencia a plena e absoluta aceitação, pela Suprema Corte, de que é juridicamente relevante considerar a figura do "contribuinte de fato" – e por consequência – dos "tributos indiretos", considerando que o Direito adotou expressamente, por subsunção, um dado conceitual da Ciência das Finanças.

4.3.2 Corrente conservadora: rechaçamento do fenômeno da repercussão econômica e sua impertinência jurídica

Em sentido diametralmente oposto aos pensamentos acima expostos, outra parcela expressiva da doutrina nacional e estrangeira, enxergando a repercussão econômica como critério "ajurídico" ou "pré-jurídico", pertencente ao ramo da Ciência das Finanças, repugna veementemente a repercussão econômica como critério apto e válido para a classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos", bem como para a classificação e justificativa jurídica de existência das figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito"

Para esta corrente, afigura-se de todo imprescindível demonstrar que, para a correta análise do fenômeno jurídico (do direito) tributário, é essencialmente necessário o desenvolvimento de uma metodologia singular, própria, distante de ser satisfeita pelos antigos subsídios da Ciência das Finanças, que objetivava descrever fenômenos tão distintos (jurídicos, econômicos e financeiros) com técnicas caracterizadas pelo sincretismo, ou seja, pela fusão de diferentes doutrinas para a formação de uma nova (*in casu*, realizando uma mistura de conceitos eminentemente jurídicos e extrajurídicos, como, *v.g.*, econômicos e financeiros).

---

[642] Fazendo menção ao art. 166 do CTN, para o autor, "na espécie, o fenômeno financeiro – estudado pela Ciência das Finanças – da translação do encargo tributário foi, necessariamente, considerado pelo Direito, que atribuiu ao fator translação efeito jurídico em tema de repetição de indébito". COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As imunidades genéricas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 74.

Para os defensores deste pensamento, como Eduardo Domingos Bottallo[643], a chamada "repercussão econômica", enquanto instituto que objetiva descrever e explicar um fenômeno puramente econômico, não pode ter o condão de interferir – e nem mesmo de influenciar – na análise e interpretação de fatos jurídicos e de normas jurídicas, devendo, desta forma, ser afastado o postulado da realidade econômica na hermenêutica dos fatos e das normas jurídicas tributárias.

Alexandre Yoshio Hayashi[644] observa que o que prejudica o interesse jurídico sobre a consideração econômica da repercussão tributária é a produção assistemática e sincrética que desqualifica o suposto estatuto epistemológico da cientificidade da "Ciência" das Finanças, disciplina essa pretensamente formadora de subsídios para a interpretação das normas e dos fatos jurídico-tributários.

Até mesmo Edwin Robert Anderson Seligman[645], estudioso da Ciência das Finanças, apregoava a total falta de exatidão das teorias da repercussão econômica, demonstrando o quão incerta seria a ocorrência do referido fenômeno econômico, que poderia variar: em razão da situação monopolística ou de livre concorrência do mercado; da durabilidade do bem econômico; da técnica do imposto (se o mesmo repercute genérica ou exclusivamente sobre uma determinada operação ou bem econômico; dos efeitos das leis de rendimentos constantes, crescentes ou decrescentes, da rigidez ou elasticidade da demanda do objeto

---

643 Para o referido autor, "na melhor das hipóteses, o fenômeno da repercussão econômica pode estabelecer um vínculo de natureza privada entre o contribuinte "de fato" e o contribuinte "de iure", sendo aquele titular de direito de regresso se suportou valor indevido". BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. **Revista de Direito Público**: Caderno de Direito Tributário, n. 22, p. 320. O referido artigo foi também republicado com o título Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional na **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 94, p. 251-262, jan./ dez. 1999.

644 HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e Sua Repercussão no Direito Tributário, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 101, jan./dez. 2006, p. 939-977.

645 SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1): "La question de l'incidence de l'impôt est un des sujets les plus negligés, en même temps qu'il est l'un des plus compliqués, de la science économique. A vrai dire, beaucoup d'écrivais l'ont traité, mais discusión de ce problème, dans lês livres scientifiques aussi bien que dans la vie journalière, a été souvent marquée par ce que de Pariru appelle [...]". A citação ao pensamento de Seligman é feita por HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 584.

tributado, etc), tendo o condão de, inclusive, poder ocorrer em consequência da percussão[646] dos chamados "tributos diretos".[647]

Em âmbito nacional, o jurista Rubens Gomes de Souza[648] endossou esta linha de entendimento, no sentido de se atribuir aos "tributos indiretos" o fenômeno da repercussão econômica, aduzindo que "este não é privativo deles, podendo também ocorrer quanto aos chamados impostos diretos; basta lembrar a possibilidade de transferência pelo mutuante ao mutuário, do imposto de renda (geralmente dado como imposto direto típico) incidente sobre os juros de empréstimos", além de outros exemplos também citados pela doutrina.[649]

Acerca da referida evidência, o autor Alfredo Augusto Becker[650] manifestava repulsa às considerações e pensamentos em torno da repercussão econômica, resumindo – a repercussão econômica – com uma expressão

---

[646] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 154.

[647] Nesse sentido, Edwin Robert Anderson Seligman observa: "1. L'objet est-il durable ou périssable? 2. L'objet est-il soumis a la loi du monopole ou a loi de la concorrence? 3. L'impôst est-il géneral ou exclusif? 4. Ya-t-il mobilité com plète du capital? 5. La demand de l'objet est-elle elastique? 6. Dans quelle mesure les avantages différentiels de la production affectent-ils l'offre? 7. L'objet est-il produit suivant les lois de coût constant, du coût croissant ou du coût décrois sant? 8. L'impôt est-il établi sur la marge ou sur l'éxcédent? 9. L'impôt est-il ou non eleve? 10. L'impôt est-il um bien final ou seulement um bien internédiaire?" SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 297.

[648] SOUZA, Rubens Gomes de. Restituição de Impostos Indiretos, in **Revista de Direito Administrativo**, v. 21, Julho-Setembro de 1950, p. 25. Cf. SCHOUERI. Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54 a 57; MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito Tributário, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. BRANDÃO, Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59 a 106; JÈZE, Gaston. **Cours Elémentaire de Science dês Finances et de Législation Financière Française**, Paris, 5. ed., 1912, p. 782, *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 264; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 539; BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos, *in* **Revista de Direito Público** n. 22, Caderno de Direito Tributário, p. 317.

[649] Eduardo Sabbag, apesar de não aderente à linha de pensamento ora exposta, cita outro exemplo de repercussão nos tributos diretos. Segundo este autor, "O grande dilema é que o rigor exegético permite aferir que há impostos diretos com transferência de encargo financeiro, enquanto existem impostos indiretos com o respectivo encargo sendo suportado pelo próprio contribuinte. No primeiro caso, entre vários outros exemplos, não precisamos ir longe: o IPTU, no caso de imóvel alugado, é corriqueiramente transferido ao locatário". SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 71.

[650] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 540 a 543.

anteriormente proferida por Edwin Robert Anderson Seligman, qual seja, “simplicité de l´ignorance”, ou, em vernáculo, “simplicidade da ignorância”.

Objetivamente, a tal de “simplicité de l´ignorance” traduzia-se pelo endosso e aceitação das premissas de que: a) o tributo indireto repercute economicamente; b) a depender de sua natureza, alguns tributos repercutem, ao passo que outros não produzem tal repercussão[651]; c) a inclusão do tributo no preço da mercadoria denota a repercussão econômica do tributo; d) a análise da escrituração contábil do produtor, vendedor ou comerciante demonstrará se, no caso concreto, houve ou não a repercussão tributária; e) o intento do legislador comprova a repercussão tributária, uma vez que este outorgou ao “contribuinte de direito” a prerrogativa de reembolso ou retenção na fonte do valor eventualmente devido a título de tributo.

O mesmo Alfredo Augusto Becker contestava veementemente tais premissas, defendendo que:

a) a classificação dos tributos através da utilização do critério da repercussão econômica, a despeito de ser considerada óbvia para o efeito de diferenciar os tributos em diretos e indiretos, não apresenta fundamento científico

---

[651] Perceba-se que este entendimento de Alfredo Augusto Becker (o de que, a depender de sua natureza, alguns tributos repercutem, ao passo que outros não produzem tal repercussão) foi reproduzido em precedente julgado pela 2ª Turma do Superior Tribuna de Justiça, no qual se decidiu o seguinte: “É certo que a classificação dos tributos em diretos e indiretos obedece ao critério econômico da repercussão. Não há, entretanto, rigidez nesse critério classificatório. Alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como indiretos, permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos diretos, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal. O ICMS e o próprio ISS são exemplos típicos da ausência de rigidez desse critério classificatório. Na situação favorável de mercado, em que a procura supera a oferta, o comerciante e o prestador de serviços, certamente, conseguirão transferir ao consumidor ou tomador de serviços os custos fiscais da atividade empresarial. Facilmente, o ICMS e o ISS serão "embutidos" no valor da mercadoria ou no preço do serviço. Já na situação desfavorável de mercado, a oferta excessiva ou a pequena demanda forçará a queda dos preços, impedindo que o comerciante e o prestador de serviços consigam transferir os custos fiscais da atividade. Imagine-se a situação em que uma empresa de roupas pretende negociar, em pleno verão, o estoque de mercadorias de inverno. O comerciante não só terá que arcar com os custos fiscais próprios de sua atividade, como se verá obrigado a vender suas mercadorias por preço inferior ao custo de aquisição. Assim, o critério que classifica os tributos em diretos e indiretos é incerto, já que depende de condições de mercado. Daí que o art. 166 do CTN tenha exigido daqueles que se propõem a ajuizar ações de repetição de indébito que façam prova da não repercussão financeira ou que, pelo menos, estejam autorizados a pleitear a restituição por quem tenha suportado o ônus fiscal”. **REsp 724.684/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 04.05.2005, DJ 01.07.2005.

idôneo, não sendo sequer praticável, razão pela qual deve ser exterminada nos planos técnico, administrativo e jurídico;[652]

b) a conclusão de que determinados tributos repercutem em razão da sua natureza não se sustenta em face da simples verificação de que todos os tributos – aí também incluídos os "tributos diretos" – podem repercutir;

c) a análise da escrita comercial, de acordo com os estudos da teoria econômica, não autoriza verificar a famigerada repercussão econômica da imposição tributária, uma vez que, segundo Earl Robert Rolph[653], "o que o vendedor paga ao Estado, em última análise, de cada imposto, só por causalidade guarda relação com o montante calculado pela soma das parcelas que em tal conceito figuram nas faturas. Além disso, necessitaria saber-se qual seria o ´preço´ cotizado separadamente do imposto na ausência deste, e isto não é um fato observável";

d) e, por derradeiro, a concessão de direito de retenção na fonte ou

---

[652] Como observa Alexandre Yoshio Hayashi, "Infelizmente, Alfredo Augusto Becker deixa de explicitar porque o critério da repercussão econômica "deve ser abolido no tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico". Assim, segundo Hayashi, "devemos recuperar a fonte de sua afirmativa, que se encontra no célebre artigo de H. Laufenburger ("La Distinzione", in Rivista di Diritto Finanziario cit.), que assim sintetizou a justificativa pela referida "abolição": "Dal punto di vista tecnico, per caratterizzare um'imposta diretta, si è messo l'accento sul modo di accertamento e di riscossione; sul piano amministrativo si è cercato di qualificare le imposte secondo gli unffici competenti; ed infinite sotto il profilo contenzioso, il carattere direto od indiretto dipende dalla giurisdizione competente, amministrativa o giudiziaria. Sotto tutti questi aspetti, l'evoluzione della struttura del sistema fiscale e della sua applicazione pratica ha abolito le barriere, cancellato le frontiere" (p. 6-7). No plano técnico, essa distinção é deveras artificial e ilusória, conforme exemplifica H. Laufenburger: "La legge del 6 gennaio 1948 regola sotto la rubrica <> (artt. 17 e 18) il regime della <> (vera imposta) sulle produzioni lattiere e della <> speciale sulla cifra degli affari, il cui testo fondamentale era contenuto nel <> allora vigente. Poichè la línea di separazzione tecnica fra tributti <> ed <> è divenutta incerta, conviene colmare il distacco, che dal punto di vista amministrativo separa ancora, assai artificialmente, è vero, le due categorie di tributi" (p. 7-8). Da mesma forma não resiste essa distinção dos tributos no plano administrativo, porquanto "affermare che sonno dirette le imposte di competenza dell'amministrazione dei tributi diretti ed indirette quelle che vanno all'amministrazione dei tributi indiretti è evidentemente un'eresia, data l'estrema frequenza delle modifiche dell'organizzazione dei servizi amministrativi" (p. 8). No plano jurídico, improcede pela mesma razão: "la ripartizione del contenzioso fiscale non corrisponde piu alla divisione tradizionale fra imposte dirette ed indirette. [...] Questa distinzione crolla del tutto quando si consideri il problema del fondamento e del comportamento econômico dell'imposta" (p. 10 e 11). Toda a citação é feita por HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 584.

[653] ROLPH, Earl Robert. Teoria de la Economía Fiscal, Madrid, 1958, trad. de **The Theory of Fiscal Economies**, California, 1954, p. 9, *apud* BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 540 a 543.

reembolso outorgado pelo legislador dos valores financeiros devidos a título de tributo ao "contribuinte de direito" não é apta a provar a repercussão econômica, mas, tão somente, o fenômeno da repercussão jurídica da imposição tributária, já que o fenômeno da translação ou transladação não ocorreria em razão do fato econômico, mas sim por intermédio de determinação legal que, expressamente, atribui o peso da carga tributária a uma terceira pessoa não ligada ao fato jurídico tributário.[654]

É por isso que José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques[655] apregoam que a classificação jurídica dos tributos em "diretos" e "indiretos" é imprecisa, não podendo ser realizada com elementos da Ciência das Finanças, uma vez que os critérios ou elementos hábeis para uma correta classificação jurídica precisam, necessariamente, ter em consideração tão somente dados que,

---

654 "Com relação ao antigo imposto geral sobre receita (imposta generale sull'entrata), substituído na reforma tributária pelo imposto sobre o valor acrescido, tanto a administração pública como os tribunais italianos adotaram orientação ditada pela natureza do instituto jurídico denominado risalva, na linguagem da lei, e que consiste no reembolso do imposto que o chamado contribuinte de fato há de fazer ao sujeito passivo da obrigação. O art. 6 da lei que disciplinava o imposto (Lei n. 762, de 9-6-1940), ao indicar o contribuinte formal do tributo, dava-lhe o direito de reembolsar-se do respectivo valor da pessoa com quem contratasse o negócio de que resultava a receita, estabelecendo a lei, no mesmo artigo, que, para o exercício desse direito de reembolso, o contribuinte gozava dos mesmos privilégios que cabiam ao Estado para a cobrança de sua dívida ativa. Um especialista chamou a esse fenômeno translação jurídica, para diferenciá-lo da repercussão (Rosario Pisano, Imposta Generale Entrata, Milão, 1966, p. 184). Observa Berliri que a risalva não deve ser confundida de nenhum modo com a translação do imposto. Este é um fenômeno econômico que ocorre quando quem pagou um imposto (contribuinte percutido) logra, mediante o aumento do preço de um bem ou de um serviço, transferir no todo ou em parte a um terceiro (contribuinte incidido) o ônus do imposto; a risalva é um instituto jurídico por efeito do qual quem pagou o imposto (contribuinte de direito, segundo uma terminologia largamente utilizada em tema de imposto geral sobre receita) tem direito de exigir o reembolso do imposto a terceiro (contribuinte de fato), independentemente do fato de o terceiro estar, ou não, obrigado a pagar-lhe também um preço a outro título (Corso, cit., 1965, p. 185)" (Brandão Machado, "Repetição do Indébito Tributário", in Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira cit., p. 94). Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, Temas de Direito Tributário, v. 2. Rio de Janeiro, Alba, s/d, p. 151 a 155. Toda a citação é feita por HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 585-586.

655 Sustentam os citados autores que, "[...] data maxima venia dos que pensem em contrário, uma tal classificação econômica não encontra correspondência com pressupostos básicos do sistema constitucional tributário vigente. Não vislumbramos, em nenhuma disposição da Constituição, qualquer norma jurídica que permita classificar os tributos por ela autorizados em diretos e indiretos, classificação esta que, portanto, é estranha ao sistema do direito positivo brasileiro, imprestável para ser aplicada à disciplina do regime jurídico da restituição do indébito tributário". GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227.

juridicamente, sejam significativos, que possuam expressão jurídica, seja nos princípios gerais do direito ou, até mesmo, no próprio direito positivo.

Também Roque Antonio Carrazza[656] afirma que "[...] a repercussão financeira (ou econômica) não representa genuinamente um fato jurídico, mas, de modo diverso, um fato econômico [...]". E continua o autor quando afirma que "o fato de repassar ou não o custo do tributo para o preço do bem é algo que deve ser perquirido pela Ciência das Finanças. Para o Direito, o que importa é quem realizou o fato gerador, independentemente de haver ou não o repasse".

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello[657] defende ser absurdo se conceber que do direito positivo ou da Ciência Jurídica se possam tirar ensinamentos de Economia e, da mesma forma, afigura-se manifestamente equivocada a afirmação no sentido de que a Ciência Econômica pode "colaborar" no processo de hermenêutica do direito positivo, posto tratarem-se de duas camadas distintas de linguagem, dois mundos absolutamente inteiros e diferentes.

Citado por Alexandre Yoshio Hayashi,[658] o mesmo pensamento tem Guilherme Adolfo Mendes[659], para quem é ilógico se conceber que do direito positivo

---

[656] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506.

[657] Para o referido autor, "Quando se depara com um sistema jurídico qualquer, seja ele qual for, não se pode tentar introduzir, no mundo jurídico, ingredientes que promanam no mundo natural, a menos que tenham sido encapados pelo sistema jurídico, porque aí estarão desessencializados, ganhando uma outra dimensão: a jurídica. É, portanto, o que ocorre no fenômeno da interpretação econômica do Direito Tributário. Se a norma jurídica não acolheu, não deu relevância a certos fatores de ordem econômica, estes pertencerão a um outro plano de relações e não ao plano normativo; não hão de ser indagados, salvo quando absorvidos pelo próprio sistema". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Introdução, *in* **Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 8 e 9.

[658] HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e Sua Repercussão no Direito Tributário, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 101, jan./dez. 2006, p. 939-977.

[659] MENDES, Guilherme Adolfo. Direito e Tradução. *in* **Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 225 e 226. Para o autor, "Quem é dotado de prudência sabe que assim como não deve o sapateiro ir além dos sapatos, não apenas não devem os apedeutas em medicinas e engenharias arriscar-se na manipulação de bisturis e de réguas de cálculo, mas, também, os que não são dotados de formação jurídica, meter-se a 'interpretar' o direito e a discutir as leis. Se aqui não há mortes, há seguramente penas, quando a estulice leva o incauto a cruzar as linhas do ilícito e da ilegalidade. Apedeutas bem-intencionados recorrem a advogados e, nas complexidades, a juristas". GRAU, Eros Roberto. Pareceres, Juristas e Apedeutas, *in* **Revista dos Tribunais**, v. 777, p. 37.

ou da Ciência Jurídica possa se tirar lições de Economia e, da mesma forma, é manifestamente equivocado o entendimento de que a Ciência Econômica pode colaborar no processo de interpretação do direito positivo, uma vez que se tratam de duas camadas de linguagem, de dois mundos diferentes, razão pela qual, segundo este autor, "o direito positivo não pode ser concebido como o resultado de um processo de tradução, pois do ´ser´ não se deduz o ´dever-ser´ e vice-versa".

Por seu turno, Geraldo Ataliba[660] também entende que a ciência natural e a ciência jurídica se encontram em planos absolutamente inconfundíveis pelos seus postulados lógicos, uma vez que o fenômeno físico tem que, obrigatoriamente, descrever o fenômeno da gravidade pela lógica da consequência; por sua vez, a aplicação do direito positivo, de forma diametralmente diferente, não constitui objeto de demonstração, mas sim de justificação.

Em linha convergente, Fábio Konder Comparato[661], Fernando Herren Aguillar[662] e Eros Roberto Grau[663] apregoam que a decisão jurídica é – e deve sempre ser – guiada pela "lógica da preferência das possibilidades", e não pela "lógica da consequência", aquela sempre informada pela ciência jurídica com vistas ao atendimento das exigências relacionadas à segurança jurídica e a decidibilidade dos conflitos.

Por fim, para além do campo doutrinário, também no âmbito da jurisprudência a impertinência jurídica da classificação dos tributos em "diretos" e

---

[660] O autor defende que "Os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito. Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico". ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 24.

[661] COMPARATO, Fábio Konder. Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paul**o, v. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do Professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo, 1979, p. 127.

[662] AGUILLAR, Fernando Herren. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2. ed., São Paulo: Max Limonad. 1999, p. 64.

[663] GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32 a 34; GRAU, Eros Roberto. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica. Conferência ao XXIV Congresso de Direito Tributário – IDEPE, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 113, 2010, p. 220.

“indiretos” já foi objeto de decisão.

Em precedente julgado no ano de 2005, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça[664] entendeu que a “classificação dos tributos em diretos e indiretos obedece ao critério econômico da repercussão”. Segundo o STJ, “não há, entretanto, rigidez nesse critério classificatório”, uma vez que, para a Corte, “alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como indiretos, permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos diretos, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal”.

Assim, sob tais premissas de entendimento, para esta corrente restritiva não caberia discutir a existência ou o reconhecimento dos chamados “tributos diretos” e “tributos indiretos”, bem como do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito”, uma vez que a variável da repercussão econômica não é apta – nem muito menos se presta – para a classificação dos tributos e das espécies de contribuintes.

Em face de todo o exposto, evidencia-se que a questão se encontra longe de ser unânime ou pacífica no âmbito da doutrina pátria e até mesmo na jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, conforme se verá adiante.

4.4. Imunidade tributária e “tributos indiretos”: as figuras do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito”.

4.4.1 Introdução

Em preliminar, é absolutamente relevante salientar que os estudos deste capítulo, que se restringe à análise da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos “tributos indiretos”,

[664] **REsp 724.684/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 04.05.2005, DJ 01.07.2005.

possui total similitude fática e jurídica[665] em relação aos debates travados pelos Ministros Bilac Pinto e Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal[666], bem como com às decisões contemporâneas da Suprema Corte relativas à extensão ou não dos benefícios da imunidade tributária recíproca veiculada no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal de 1988 ao produtor, fornecedor de bens e serviços contratados pelas pessoas jurídicas de direito público, debruçando-se a jurisprudência constitucional exatamente sobre a peculiariedade de o poder público suportar os efeitos decorrentes de figurar na relação jurídica apenas como "contribuinte de fato".[667]

Não é de hoje que as dúvidas relacionadas à chamada "tributação indireta" são muitas – e também frequentes –, cujo debate divide os estudiosos do Direito Tributário no Brasil e no exterior[668] e, de igual forma, separa tais profissionais daqueles que estudam ciências diversas, como, por exemplo, Economia e Ciência das Finanças.

Tal situação faz aflorar uma realidade preocupante, consubstanciada na ausência de um sólido e permanente tratamento jurídico capaz de delimitar com precisão as incongruências que esta temática avoca e as contradições a que as

---

[665] A identidade entre a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social e a imunidade tributária recíproca dos entes públicos foi mencionada pelo Ministro Carlos Velloso em voto que proferiu como Relator de um Recurso Extraordinário julgado pela 2ª Turma do STF no ano de 1996, no qual se garantiu a imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 ao Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida em relação ao ICMS na aquisição de mercadorias, tendo o Ministro Velloso afirmado: "A questão a saber é se a imunidade em apreço – idêntica, aliás, à imunidade recíproca dos entes públicos, C.F., art. 150, VI, "a" – abrangeria todos os impostos, ou seria restrita àqueles que, no CTN, são classificados como impostos sobre o patrimônio e a renda – CTN [...]". **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996.

[666] Os pensamentos defendidos pelos referidos ministros serão expostos no decorrer desta tese.

[667] Como observa Regina Helena Costa, "A polêmica em torno do alcance da imunidade recíproca das pessoas políticas em relação aos impostos indiretos é a maior já enfrentada pelo Excelso Pretório. O elevado grau de divergência, fecundada pelos notáveis debates realizados entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, defensores de opiniões diametralmente opostas, bem demonstra ter siso essa a questão que mais ocupou o Supremo Tribunal Federal dentro do tema das imunidades fiscais até hoje". COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 239.

[668] Maiores detalhes sobre o assunto na jurisprudência estrangeira (alemã, italiana, espanhola, belga, suíça, dentre outras), podem ser vistos em: MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 90-97.

divergentes interpretações têm chegado. É bem por isso que Hugo de Brito Machado Segundo[669] observa que esta desatenção por parte dos intérpretes decorre da forma superficial e simplista que os mesmos dedicam ao enfrentamento desta questão, recebendo, todos, o negativo influxo de uma jurisprudência notoriamente díspare e fragmentada, pouco uniforme e até mesmo incoerente.

Todo dilema, que se estende por décadas, se encontra na tormentosa – e clássica – divisão dos tributos em "diretos" e "indiretos". Conforme já visto neste capítulo, as muitas críticas que são feitas à referida classificação ora afirmam que a referida classificação possui natureza meramente econômica (ajurídica ou não jurídica), ora conferem ausência de cientificidade à referida distinção de tributos. E mais: o legislador, parte expressiva da doutrina e, igualmente, a jurisprudência dos tribunais têm extraído dessa classificação consequências destituídas de qualquer coerência à luz da ciência jurídica.[670]

Como já exposto, Luiz Ricardo Gomes Aranha[671] apregoou o entendimento no sentido de que, durante muito tempo, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal a teoria segundo a qual a classificação entre tributos "diretos" e tributos "indiretos", bem como a transferência do ônus do contribuinte de *jure* para o contribuinte *de facto*, eram meras questões irrelevantes de natureza eminentemente econômica.

No entanto, como registra Aroldo Gomes de Mattos[672], com o passar dos anos (e das décadas), passou a se entender que a referida classificação, muito

---

669 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 9-10.

670 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 9-10.

671 Segundo o referido autor, "[...] houve tempo, especialmente quando das obras primeiras de Becker, Ataliba, Souto Maior, Paulo de Barros, em que eles se posicionavam preocupados em ter visão técnica, especial, dos fenômenos tributários até então afetados pela velha Ciência das Finanças, e aceitar, dentro do direito, a repercussão tributária, era tido como heresia". ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado *et all*; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 113.

672 MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 136.

embora estivesse assentada em pressupostos econômicos, presumia necessariamente um autêntico fenômeno jurídico-constitucional, plenamente reconhecível e enquadrável "dentro" do direito e mais, com qualidade de categoria jurídica do Direito Tributário, em decorrência das implicações advindas dos princípios da seletividade, da não cumulatividade e do próprio artigo 166 do Código Tributário Nacional. [673]

Para este autor, os dados da realidade – morais, sociopolíticos, entre outros – esses, sim, são "econômicos", não podendo confundi-los com o critério jurídico aplicável ao fenômeno histórico da translação ou repercussão econômica[674], de tal forma que, "pelo menos no caso das entidades protegidas por imunidade, a repercussão introduz a ideia de um novo tipo de contribuinte [o de fato], ideia que é, tranquilamente, construção jurídica".[675]

Eduardo Sabbag[676] entende que não se deve utilizar a simplicidade excessiva para discriminar os tributos, à luz da classificação ora guerreada, almejando distinguir com exitosa tranquilidade o tributo "direto" do "indireto", pois, para o autor, "é evidente ao intérprete a ocorrência de dispositivos legais – e até

---

673 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., 23. tir., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 136; MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 146.

674 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., 2. tir., São Paulo: Lejus, 2002, p. 536, realizando uma análise sobre o plano histórico da repercussão tributária e apontando para sua obviedade, apregoou o entendimento de que "esta classificação dos tributos em diretos e indiretos, baseada no critério da repercussão econômica, é muito antiga. Alguns dos precursores da Economia e das Finanças Públicas já a utilizavam, e a sua consagração e divulgação deve-se principalmente à obra dos fisiocratas. A antiguidade e simplicidade desta classificação, bem como a natureza político-fiscal de seu critério, com o decorrer do tempo, foram imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto ou indireto, de tal modo que pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos. Por sua vez, a repercussão econômica do tributo indireto é aceita como um fato necessário e *óbvio*". (o grifo na palavra "óbvio" é do autor).

675 MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 146.

676 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 151. O referido autor cita, para defender este seu ponto de vista, o art. 150, § 5º da CF/188, segundo o qual "a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". (*Op. cit.,* p. 151).

constitucionais – que estampam a opção do legislador pela tributação que seja suportada por aquele que consome o produto".

É por isso que, com objetividade e grande propriedade, Hugo de Brito Machado Segundo[677] anota que "A grande questão, nesse contexto, talvez seja não a de saber se a classificação existe e deve ser considerada para fins jurídicos, mas sim *quais consequências jurídicas podem ser dela validamente extraídas, e quais não podem*".

Uma realidade é evidente, qual seja, a de que o tratamento da extensão semântica da classificação entre "tributos diretos" e "tributos indiretos" tem sido marcada pela presença de permanentes incoerências, divergências e contradições. Com extrema pertinência, Eduardo Sabbag[678] anota que:

> [...]. Não precisamos ir longe. No campo do ICMS, tradicionalmente considerado como "imposto indireto", não se sabe ao certo qual é o contribuinte que deve ser considerado como decisivamente ocupante do polo passivo da relação tributária. Isso porque se aponta, aqui, que é, sim, o *contribuinte de direito*, entretanto, com a mesma intensidade e frequência, sinaliza-se, acolá, que é, diferentemente, o *contribuinte de fato.*
>
> Tal "babelização" do fenômeno gravita em torno dos posicionamentos doutrinários e, também, dos jurisprudenciais. E o que é mais desorientador – o Estado, de modo lamentavelmente pendular, vem "dançando conforme a música": se é para restituir o tributo ao *contribuinte de direito*, exige-se a comprovação do não repasse do ônus, ou seja, glorifica-se intencionalmente a existência do *contribuinte de fato* (e, de igual modo, se o pleito for feito por este, também haverá notável grau de obstacularização); por outro lado, se é para cobrar o tributo, esquece-se por completo da existência do *contribuinte de fato* e se avança para o "único e verdadeiro" contribuinte – *o contribuinte de direito*.

---

677 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 10. Os grifos em itálico são do autor.

678 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 151. O referido autor cita, para defender este seu ponto de vista, o art. 150, § 5º da CF/188, segundo o qual "a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". (*Op. cit.,* p. 151).

Por sua vez, já em outro plano fático, o "contribuinte de direito" prevalece e se destaca no processo de interpretação quando o assunto envolve a imunidade tributária subjetiva recíproca e, com maior ênfase, a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, uma vez que, para o Poder Público, tais instituições que adquirem mercadorias – no mercado interno e/ou externo – não têm a menor importância para a finalidade de manutenção de sua não tributabilidade, já que o fato de as mesmas suportarem o ônus financeiro do tributo constitui algo "irrelevante".[679]

Como se pretende demonstrar no presente capítulo desta tese, este é o problema que demanda uma necessária revisão exegética, uma vez que existe um paradoxo no processo de interpretação que anseia por uniformidade. Desta forma, a pesquisa do tema que se aborda neste capítulo, colocado em paralelo com a essência de valores relativos à temática da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, não tem outro propósito que não o de encontrar uma melhor direção para o processo hermenêutico que até o momento tem sido utilizado.[680]

4.4.2 Tributos indiretos

Dentre as mais variadas classificações de impostos utilizadas pela dogmática jurídica, ganha destaque aquela que divide os tributos em "diretos" e "indiretos".

Assim, é de todo crucial se estabelecer os traços distintivos entre a figura do "tributo(s) direto(s)" e do "tributo(s) indireto(s)", assim tradicional e classicamente

---

679 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 11. Para uma análise mais detalhada envolvendo as imunidades tributárias e os impostos indiretos, ver: COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 148-155.

680 É de todo oportuno e relevante destacar que, neste capítulo, o autor desta tese objetiva encontrar um melhor caminho hermenêutico no tema relativo à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos "tributos indiretos", porém tomando como referência para esta tarefa, unicamente, o fenômeno da repercussão econômica. A nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal – tema central desta tese de doutorado – será abordada no próximo capítulo, mas sob um outro enfoque, absolutamente descolado do fenômeno da repercussão econômica.

divididos pela doutrina nacional e alienígena – e também pela jurisprudência dos tribunais.

A despeito de a referida diferenciação classificatória não gozar de aceite generalizado na doutrina "por lhe faltar fundamento científico"[681], sendo até considerada irrelevante para muitos, sob o argumento de a referida classificação estar fundamentada em fenômeno "ajurídico" ou estritamente econômico, conforme já exposto, é possível esclarecer que o(s) chamado(s) "tributo(s) direto(s)" consiste(m) no(s) tributo(s) cujo ônus incide com exclusividade sobre o próprio sujeito passivo da obrigação tributária, ao passo que o(s) "tributo(s) indireto(s)" consiste(m) no(s) gravame(s) no qual há uma típica transferência do ônus financeiro do sujeito passivo da obrigação tributária para uma terceira pessoa.

Noutras palavras, os "tributos diretos" são aqueles nos quais o impacto do tributo incide sobre o próprio patrimônio do contribuinte, razão pela qual a doutrina[682] costuma corriqueiramente afirmar que "nos tributos tidos como diretos, perfaz-se uma ´confusão´ entre contribuinte direto e indireto, pois se reunem na mesma pessoa tais atribuições".

Também esmiuçando o conceito e utilizando outras palavras, os "tributos indiretos" consistem em exações nas quais ocorre uma transferência do custo do tributo para uma outra pessoa, quase sempre pelo mecanismo da inserção do seu valor financeiro no preço da mercadoria, produto ou serviço.[683]

---

[681] A expressão é de autoria de: MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 2, nov. 1995, p. 33.

[682] MACHADO, Eduardo Muniz. A repercussão jurídica do tributo e sua influência na restituição do indébito. *In*: CAMPOS, Dejalma (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 57, ano 12, jul./ago.2004, p. 81.

[683] Além das considerações do autor desta tese que já constam deste capítulo quanto à "(im)pertinência jurídica do fenômeno da repercussão econômica, tecendo crítica ao tratamento classificatório em tela e enfatizando o caráter estritamente econômico da classificação entre tributos "diretos" e "indiretos", como produto da elaboração da ciência das finanças, ver: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 12. tir., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143; MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional** – Artigos 139 a 218, São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 422, para quem "a classificação dos tributos em diretos e indiretos é, na verdade, inconsistente e inteiramente desprovida de fundamento científico". E, também, BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 536-539, que rotula de "falsa e impraticável" a dicotômica separação entre tributos "diretos" e "indiretos".

De se notar que o conceito de "tributo indireto" não oscila muito no universo doutrinário, uma vez que o referido gravame sempre se relaciona ao fato de um determinado sujeito ser o devedor do tributo, enquanto outro o suporta economicamente.

Na doutrina tradicional, aquele recebe o nome de "contribuinte de direito" (contribuinte *de jure* ou *solvens*); já este recebe o nome de "contribuinte de fato" (contribuinte *de facto*).[684]

É sob esta perspectiva que o "contribuinte de direito" tem o dever de pagar o tributo, mas transfere o sacrifício financeiro (do tributo) ao "contribuinte de fato", uma vez que embute o valor financeiro do tributo no preço da mercadoria ou serviço e o repassa ao consumidor final.

É justamente aqui que ocorre o fenômeno da "repercussão" (traslação ou translação; trasladação ou transladação)[685], também conhecida como "reflexão"[686],

---

[684] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181. O referido autor critica a classificação que estrema, de um lado, o "contribuinte de direito" e, de outro lado, "o contribuinte de fato", apontando-lhes as falhas de contradição e pleonasmo. Segundo ele, "há total imprecisão do ato de classificar o conceito de contribuinte em: *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Essa falta de rigor científico é facilmente atestável por duas fortes razões: a) o flagrante pleonasmo da expressão *contribuinte de direito*; e b) a flagrante contradição da expressão *contribuinte de fato*". Continuando sua exposição, o autor afirma que "Falar-se em contribuinte que não seja o de *direito* é tratar de matéria estranha ao Direito e, portanto, é incabível no plano da linguagem da Ciência do Direito. [...]. Há flagrante contradição na expressão "contribuinte de fato", pois o termo ´de fato´ choca-se com a juridicidade do conceito (jurídico) de contribuinte". Acreditando haver total impropriedade na terminologia "contribuinte de fato" por somente acreditar na existência do contribuinte juridicamente considerado, autor conclui que "a confusão entre o conceito jurídico de *contribuinte* com o conceito econômico de *contribuinte de fato* é inadmissível e só prejudica a compreensão do Direito". (p. 182, com grifos do autor).

[685] No plano lexicográfico, estão dicionarizadas as seguintes formas: translação ou transladação; e trasladação ou transladação. BRASIL. ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário ortográfico da língua portuguesa** (VOLP). 5. ed. São Paulo: Global, 2009, p. 805-806. Para a conferência dos elementos conceituais afetos a tais signos ("repercussão" e "translação"), ver: SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p. 170. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113; e também, FABRETTI, Ládio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6. ed. rev. e atual. com a LC n. 118/2005. São Paulo: Atlas, 2005, p. 211.

[686] Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 147.

caracterizada fundamentalmente pelo deslocamento[687] ou transferência deste encargo tributário do devedor principal para um terceiro.[688]

De todo relevante consignar que parcela expressiva da doutrina tem lançado severas críticas à figura do "contribuinte de fato", seja no plano terminológico, seja no próprio campo semântico. Em relação ao universo semântico, apregoa-se que tal pessoa não possui espaço em termos jurídicos, sendo um sujeito ou elemento absolutamente estranho ao direito, sendo que sua pretensa existência careceria de rigor científico, afigurando-se absolutamente imprópria para separar, com nitidez, o objeto "Direito" do objeto "Economia".[689] É daí que se defende, no âmbito doutrinário, a existência de apenas e tão somente um contribuinte, qual seja, o "contribuinte de direito", também considerado "contribuinte legal".[690]

Assim, como registra Renato Lopes Becho[691], o referencial utilizado para denominar um imposto de "direto" ou "indireto" será, quase sempre, a sua "repercussão econômica", ou seja, "a possibilidade ou não de o custo econômico do imposto ser repassado a outra pessoa que não o contribuinte".

Nesse sentido, é muito comum associar-se o fenômeno da imposição indireta, quase que automaticamente, aos impostos que incidem sobre o consumo

---

687 Expressando duras críticas à "teoria da repercussão" ou "translação" do tributo, e demonstrando a total a falta de juridicidade e de qualquer relevância jurídica ao referido fenômeno, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 81. Igualmente criticando o fenômeno em tela, BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 537 e 540-43 expressa uma negativa visão ao instituto da "repercussão econômica", que, a seu ver, muito mais se revela como um falso problema, que repousa na "simplicidade da ignorância" (*simplicité de l´ignorance*) – uma expressão utilizada pelo jurista De Parieu e também por SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1.

688 Ver: MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 105, verbete "imposto indireto". Igualmente, ver: MELLO, José Eduardo Soares de (Idem, p. 467, verbete "tributo indireto"), para quem o *tributo indireto* "é uma "exação fiscal em que a carga financeira do tributo tem condição de ser transferida a terceiros [...]".

689 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 182.

690 A expressão "contribuinte legal" em referência ao "contribuinte de direito" é de autoria de: SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p. 91.

691 BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 255.

(como o ICMS e o IPI, por exemplo), diferenciando-os daqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio, rotulados de "impostos diretos".[692] No entanto, a suposta clareza de tais ideias pode deixar de seduzir o intérprete quando se atenta para o alerta feito por Aliomar Baleeiro[693], para quem todos estes atritos "podem perturbar o processo de repercussão e invertê-lo".

Como observa Eduardo Sabbag[694], o grande dilema é que o rigor exegético permite aferir que há "tributos diretos" com transferência de encargo financeiro, enquanto existem "tributos indiretos" com o respectivo encargo sendo suportado integralmente pelo próprio contribuinte.

Na primeira hipótese, dentre vários exemplos, pode ser citado o IPTU no caso de imóvel alugado, cujo encargo é corriqueiramente transferido ao locatário/inquilino no processo envolvendo a negociação imobiliária[695], bem como o Imposto de Renda[696] devido pelos profissionais da área da saúde, cujo valor

---

[692] COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113-114.

[693] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 156.

[694] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

[695] Acerca da associação do IPTU como "imposto direto" (ou não), principalmente no processo envolvendo a locação de imóveis, ver: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 760; MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 2, nov. 1995, p. 32-35; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 203; MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 408. No mesmo sentido, ver também: TIPKE, Klaus; LANG, Joachin. **Direito Tributário ("Steuerrecht")**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1, p. 401, para quem "todo imposto pode segundo a situação de mercado ser *repassado*. Exemplos: repasse do imposto imobiliário para o inquilino [...]". Por derradeiro, BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 255-256, para quem o referido imposto – o IPTU – pode muito bem exemplificar um tributo direto, como também um tributo indireto.

[696] Acerca da associação do Imposto de Renda como "imposto direto" (ou não), principalmente no processo envolvendo a locação de imóveis, ver: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 760; MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 408. Sobre a possibilidade da "translação" ou "repercussão, Tarcício Neviani, lastreando-se nos ensinamentos de Krzyzaniak e Musgrave, defende enfaticamente que o referido fenômeno "retira toda validade científica à ideia de que os impostos diretos não se trasladam, ideia esta implícita *a contrario sensu* nas Súmulas n 71 e 546 [do STF] [...]". NEVIANI, Tarcício. **A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 69-70.

financeiro do tributo é corriqueiramente repassado ao paciente no preço final da consulta.

Na segunda hipótese, como registra Hugo de Brito Machado[697], muitas vezes o ICMS e o IPI não são repassados ao consumidor final em face das condições de mercado (por exemplo, em virtude das mais variadas imposições decorrentes da relação oferta-demanda).[698]

Assim, a chamada "repercussão" acaba se sujeitando "inexoravelmente à lei *da oferta e da procura*, o que demonstra que sua ocorrência apresenta suscetibilidade maior ou menor às condições de mercado".[699]

Desta forma, como pondera Geraldo Ataliba[700], é possível concluir que extravasa uma dificuldade classificatória, através da qual se evidencia, com clareza solar, que "pode inclusive acontecer de um tributo qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que nada altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico".

Este mesmo entendimento quanto à dificuldade para uma aferição válida da classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos", bem como o fato de que a repercussão pode ser comum a ambas as espécies de tributos (e não apenas aos "indiretos"), não constitui construção ou imaginação apenas da doutrina. Também a jurisprudência já se atentou para isso.

---

697 MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 2, nov. 1995, p. 33,

698 Sobre os reflexos provocados na repercussão tributária ante o confronto entre a "elasticidade-preço da oferta" e a "elasticidade-preço da demanda", ver: KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Introdução à economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 111. No mesmo sentido, abordando os efeitos no consumo, causados pela rígida ou elástica "procura", ver: BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 155-158.

699 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 157. No mesmo sentido: MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 197; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 311; e COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 114.

700 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 12. tir., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143. Já no ano de 1966, Aliomar Baleeiro, em trecho do voto que proferiu como relator nos autos de um Recurso Extraordinário no STF, já afirmava que "o mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado". **RE 45.977/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 27.09.1966, DJ 22.02.1967.

Note-se, a propósito, que o próprio Aliomar Baleeiro, no longinquo ano de 1966, endossou este entendimento, em trecho em trecho do voto que proferiu como relator nos autos de um Recurso Extraordinário no Supremo Tribunal Federal, cabendo, nesta oportunidade, também fazer menção a outro precedente, julgado no ano de 2005 pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça[701], no qual ficou evidenciada a dificuldade e falta de rigidez neste critério classificatório, uma vez que, a depender da situação de mercado, alguns tributos ora se apresentarão como "indiretos", permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se apresentarão como "diretos", fazendo com que o próprio "contribuinte de direito" assuma o ônus da imposição fiscal. [702]

---

[701] "É certo que a classificação dos tributos em diretos e indiretos obedece ao critério econômico da repercussão. Não há, entretanto, rigidez nesse critério classificatório. Alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como indiretos, permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos diretos, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal. O ICMS e o próprio ISS são exemplos típicos da ausência de rigidez desse critério classificatório. Na situação favorável de mercado, em que a procura supera a oferta, o comerciante e o prestador de serviços, certamente, conseguirão transferir ao consumidor ou tomador de serviços os custos fiscais da atividade empresarial. Facilmente, o ICMS e o ISS serão "embutidos" no valor da mercadoria ou no preço do serviço. Já na situação desfavorável de mercado, a oferta excessiva ou a pequena demanda forçará a queda dos preços, impedindo que o comerciante e o prestador de serviços consigam transferir os custos fiscais da atividade. Imagine-se a situação em que uma empresa de roupas pretende negociar, em pleno verão, o estoque de mercadorias de inverno. O comerciante não só terá que arcar com os custos fiscais próprios de sua atividade, como se verá obrigado a vender suas mercadorias por preço inferior ao custo de aquisição. Assim, o critério que classifica os tributos em diretos e indiretos é incerto, já que depende de condições de mercado. Daí que o art. 166 do CTN tenha exigido daqueles que se propõem a ajuizar ações de repetição de indébito que façam prova da não repercussão financeira ou que, pelo menos, estejam autorizados a pleitear a restituição por quem tenha suportado o ônus fiscal". **REsp 724.684/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 04.05.2005, DJ 01.07.2005.

[702] Em julgamento que "flexibilizou" o enunciado da Súmula nº 71 do STF ("Embora pago indevidamente, não cabe restituição do imposto indireto"), Aliomar Baleeiro deixou claro que a Suprema Corte precisaria rever os ultrapassados conceitos econômico-financeiros assentados na repercussão dos tributos indiretos, até então adotados, entendendo "[...] que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o impôsto direto do indireto. O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. Para não alongar essa verdade, reporto-me às lições de G. Jèze (Cours El Science Finances, p. 398/9), que uma das mais recentes obras eleva ao título de maior financista da Franca neste século. À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênia, de que, sempre, êles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas dêste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da Súmula 71. **RE 45.977/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 27.09.1966, DJ 22.02.1967 (com grifos no original).

Observe-se, por oportuno, que a referida classificação entre "tributos diretos" e "tributos indiretos" tende, em certos casos, a gerar confusão e desorientação do intérprete.[703] E, para tornar esta temática ainda mais discutível, é possível afirmar que o postulado da repercussão econômica "é comum a todos os tributos, não podendo ser usada como critério para a distinção dos tributos em diretos e indiretos".[704]

No campo doutrinário e jurisprudencial, constitui fato indubitável que os chamados "tributos diretos" não devem nem podem incidir sobre as instituições de educação e assistência social, por força dos comandos constitucionais imunizantes (art. 150, inciso VI, alínea "c" e art. 195, § 7º da CF/88). Esta é a razão pela qual não haverá, *v.g.,* a incidência do IPTU sobre a propriedade de bens imóveis de tais entidades, do IPVA sobre a propriedade de veículos automotores, e de imposto de renda sobre rendimentos e ganhos de capital nas aplicações financeiras das referidas entidades.[705]

---

[703] Como observa Günter Schmölders, a referida classificação "es por conseguiente más bien desorientadora que provechosa para una exposición seria del impuesto [...]". SCHMÖLDERS, Günter. **Teoria general del impuesto**. Trad. Luiz A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, p. 245.

[704] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 540-541. Igualmente entendendo que a "repercussão econômica" é algo comum, senão a todos, mas à quase totalidade dos impostos, ver: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., 23. tir., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 760; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 760; GRUPENMACHER, Betina Treiger. A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do código tributário nacional à repetição de indébito do ISS. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 573; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 509; e, também, TAVARES, Alexandre Macedo. A desregrada aplicação do art. 166 do código tributário nacional como "matéria prima" da reprovável "indústria da inconstitucionalidade útil". **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 136, jan. 2007, p. 11.

[705] Acerca da não incidência do imposto de renda sobre aplicações financeiras das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no âmbito do STF, ver: **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990, no qual o redator do acórdão, Min. Sydney Sanches, ainda debaixo da Constituição de 1969, assentou: "A Constituição e Código Tributário Nacional ao conferirem imunidade aos bens, serviços e rendas, das instituições de educação e assistência social supõem, necessariamente, que elas as aufiram da prestação de serviços remunerados. Só a remuneração de serviços e os resultados de investimentos, ou, mesmo, de aplicações financeiras, podem realizar o saudável objetivo de colocar essas entidades ao abrigo da necessidade de recorrer à caridade oficial ou particular, sempre volúvel e precária". Em outro precedente, decidiu-se que "também as entidades sem fins lucrativos, tendo em conta o objetivo social próprio, precisam defender-se da espiral inflacionária. Ora, a existência de recursos em caixa, a

Por outro lado, é igualmente sabido no meio jurídico-tributário que, há muitas décadas, a relação existente entre a imunidade tributária (recíproca, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, ou de quaisquer outras imunidades veiculadas nos artigos 150 e 195 da CF/88) em face dos "tributos indiretos", constitui fenômeno intrincado, para não dizar até mesmo tormentoso[706], com sua solução dependendo, fundamentalmente, da maneira ou forma como se observa o fenômeno da repercussão tributária em tais tributos, atribuindo-se à referida repercussão relevância jurídica ou relevância econômica.

Sob esta perspectiva, o fenômeno da repercussão tributária, no campo dos "tributos indiretos" envolve dois contribuintes, quais sejam: o "contribuinte de direito" (*de jure*) e o "contribuinte de fato" (*de facto*). Ao primeiro compete o recolhimento do tributo, diante da realização do fato gerador; já o segundo absorve o impacto financeiro da imposição tributária no preço da mercadoria ou serviço. Acerca da "teoria da repercussão", Aliomar Baleeiro[707] apregoa o ensinamento de que "o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte".

---

serem aplicados a médio e longo prazo, direciona no sentido do investimento financeiro, sob pena de perda do poder aquisitivo da própria moeda". **RE 183.216 AgR-ED/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1999, DJ 02.06.2000. Antes desta última decisão, o Plenário do STF já havia deferido medida cautelar nos autos da ADI 1.802, para suspender, com eficácia *erga omnes*, a vigência do art. 12, § 1º da Lei nº 9.532/97. O citado dispositivo estabelecia não estarem "abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável", tendo o STF reconhecido liminarmente sua inconstitucionalidade formal. **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004. Desde então, a jurisprudência do Supremo coleciona decisões que garantem que a imunidade das instituições de educação e assistência social alcança também os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras, podendo ser citados, dentre inúmeros, alguns recentes precedentes nesse sentido: **AI 769.613 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 09.03.2010, DJe 08.04.2010; **RE 593.358 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, DJe 24.03.2011; **RE 590.448 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13.09.2011, DJe 11.11.2011; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **AI 805.722 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 26.02.2013, DJe 13.03.2013; **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **RE 313.840 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 13.08.2013, DJe 14.10.2013; **AI 673.463 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 24.09.2013, DJe 04.11.2013.

[706] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 148.

[707] BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 153.

No cotejo entre o fenômeno da repercussão tributária e a norma constitucional de imunidade, dois métodos interpretativos diametralmente opostos ganham destaque, quais sejam:

1) **Interpretação substancial**: esta exegese confere privilégio à consideração da dimensão ou realidade econômica, estabelecendo a incidência tributária conforme a localização da entidade ou instituição imune, como "contribuinte de direito" ou como "contribuinte de fato". Por esta orientação interpretativa, se o ente ou entidade imune figuram como "contribuinte de direito", realizando e participando do fato gerador, haverá normal incidência; todavia, por outro lado, caso figurem como "contribuinte de fato", suportando o ônus financeiro da tributação, lhes será assegurada a imunidade. Objetivamente, este pensamento, fazendo prevalecer a realidade econômica sobre a forma jurídica, está atribuindo relevância jurídica à repercussão tributária.

2) **Interpretação formal (restritiva ou limitativa)**: esta exegese repugna a consideração da realidade ou dimensão econômica, apregoando que a figura do chamado "contribuinte de fato" é estranha à relação jurídico-tributária, uma vez que a sujeição passiva tributária está relacionada ao contribuinte (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN), ou, no máximo, ao responsável tributário (art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN). Desta forma, eleva-se o "contribuinte de direito" (seja ele contribuinte ou responsável) ao *status* de único e verdadeiro integrante da relação jurídico-tributária. Por esta orientação hermenêutica, se o ente ou entidade imune tributariamente se apresentam como "contribuinte de direito", realizando e participando ativamente do fato gerador, haverá o reconhecimento da imunidade; no entanto, por outro lado, caso o mesmo se apresente como "contribuinte de fato", mesmo que suporte os efeitos econômicos da tributação, deverá prevalecer a incidência do tributo, donde ser possível concluir que o referido pensamento eleva e faz prevalecer a realidade jurídica sobre a realidade econômica.

Sob tais métodos interpretativos é que, a seguir, se realiza uma análise histórica da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal na temática ora posta, qual seja, a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos ditos "tributos indiretos".

4.5. Evolução histórica do tema no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: os notáveis debates travados entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto

A questão envolvendo a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social e os "tributos indiretos" sob o prisma da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal envolve, básica e fundamentalmente, três situações fáticas distintas, para as quais, historicamente, se revela dissonante o entendimento da Suprema Corte, ora reconhecendo, ora não reconhecendo o benefício imunitório a tais entidades. A última delas, a seguir descrita, indubitavelmente é a mais complexa e dissonante, e para a qual se dará especial atenção no último capítulo desta tese.

As situações fáticas acima relatadas são as seguintes: **a)** reconhecimento (ou não) da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" nas hipóteses de venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos; **b)** reconhecimento (ou não) da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" na aquisição de bens, produtos e insumos por tais instituições no mercado externo (importação); **c)** reconhecimento (ou não) da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" nos casos envolvendo aquisição de bens e insumos pelas referidas instituições no mercado interno (nacional).

Independentemente de se privilegiar os efeitos da "interpretação substancial" em detrimento daqueles ofertados pela "interpretação formal" acima mencionadas, e vice-versa, ambos os métodos pressupõem certo grau de onerosidade para as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, no momento em que se discute a incidência dos "tributos indiretos" sobre as referidas entidades, o que leva à necessária reflexão sobre a afronta, num ou noutro caso, ao seu patrimônio (bem como às suas rendas e aos seus serviços), em face dos comandos desonerativos constantes do art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º, bem como do art. 195, § 7º, ambos da Carta Política de 1988.

É a partir deste ponto que o autor da presente tese começa esboçar a defesa, numa interpretação mais protetiva[708], do afastamento de todo e qualquer tipo de tributo, seja ele "direto" ou "indireto", independentemente de haver a presença de "contribuinte de fato" e/ou "contribuinte de direito", tudo no objetivo de homenagear o caráter ontológico da norma constitucional imunizante, que prima pelo respeito e consideração ao nobre papel desempenhado por tais entidades, bem como pela absoluta ausência de capacidade contributiva das mesmas.[709]

Em artigo escrito no final da década de 50, ainda sob a égide da Constituição de 1946, Gilberto de Ulhôa Canto[710] já sinalizava sua visão protetiva quanto à questão relativa às imunidades tributárias e os tributos "diretos" e "indiretos". Para o referido autor:

> Não me pareceria absurdo sustentar que em ambos os casos deve prevalecer a imunidade. Deve ser firmado o princípio de que a pessoa jurídica de direito público não deve ser sujeito passivo de obrigação de imposto, daí resultando imunidade quando o contribuinte de direito seja um ente público. No que se refere à hipótese do ente público suportar o ônus, porque em relação a ele se deu a transferência (contribuinte de fato), não seria razoável admitir-se a incidência, porque o impacto final é por ele sofrido, é ele que tem o seu serviço, o seu bem, a sua renda onerados, desfalcados por um tributo que, em última análise, vai repercutir sobre ele.

A seguir, passa-se à análise do posicionamento histórico da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nas três situações fáticas acima relatadas.

---

[708] A questão relativa à hermenêutica – ou de uma nova proposta hermenêutica – das normas constitucionais imunizantes em relação aos "tributos indiretos", por constituir o tema central da presente tese de doutorado, a despeito de ser também abordada neste capítulo, será objeto de maior aprofundamento e reflexão no quinto e último capítulo desta tese.

[709] Também defendendo o afastamento completo de quaisquer tributos, sejam "diretos" ou "indiretos", que possam onerar o patrimônio de entidades políticas (e consequentemente, pela mesma lógica, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos), ver: COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153; COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath, p. 202; e, também, PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 25-27.

[710] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre imunidade tributária dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 52, 1958, p. 40.

4.5.1 Imunidade e "tributos indiretos": venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, há considerável tempo, vem adotando uma interpretação bastante abrangente no tratamento específico dos tributos indiretos, decidindo pela desoneração. Cite-se, a título de exemplo, o seguinte precedente:

> EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.[711]

Na verdade, o precedente acima,[712] que está diretamente relacionado com o sub tópico que será analisado a seguir *(reconhecimento – ou não – da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" na aquisição de bens e insumos por tais instituições no mercado externo – importação)*, não possibilita revelar a oscilação de entendimento que se passou no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

É que, de um lado, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal possuía o firme entendimento no sentido de que os "tributos indiretos" (ICMS, IPI, etc) deveriam normalmente incidir sobre o ente político ou entidades imunes, uma vez que seu ônus financeiro seria suportado na ponta, pelo adquirente ("contribuinte de

---

[711] **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000.

[712] O precedente acima mencionado foi embasado em outros julgados do Supremo Tribunal Federal, citados a seguir: **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 144.900/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22.04.1997, DJ 26.09.1997. Estas três decisões, por sua vez, adotaram como fundamento outros precedentes da Suprema Corte, quais sejam: **RE 87.913/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 09.12.1977, DJ 29.12.1977; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Sydney Sanches, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **AI 155.822 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.09.1994, DJ 02.06.1995.

fato"), e não pelo ente político ou instituição educacional/assistencial alienante (como entidade imune), prestigiando-se, desta forma, uma "interpretação formal".

Por sua vez, a 2ª Turma da Corte posicionava-se, reiteradamente, pela não incidência tributária, entendendo que o tributo estaria onerando o patrimônio, a receita/rendas e/ou os serviços da pessoa política ou instituição educacional/assistencial imune, tudo em homenagem a uma "interpretação substancial".[713]

A afirmação acima é confirmada citando-se, a título de exemplo, um recurso extraordinário[714] de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, à apreciação da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, na qual o Estado de São Paulo pleiteava a incidência do ICM (atual ICMS) decorrente da venda de pães por uma entidade beneficente (Instituição Beneficente "Lar de Maria")[715], por meio do qual o STF entendeu que não haveria de prevalecer a imunidade tributária constante do art. 19, inciso III, alínea "c" da Constituição de 1967 (Emenda nº 1-69).

---

[713]Nesse sentido: **RE 70.834/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.10.1971, DJ 21.12.1971; **AI-AgR 107.082/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.02.1986, DJ 07.03.1986.

[714] **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990. No referido precedente, votaram vencedores os Ministros Octavio Gallotti (Relator), Moreira Alves, Celso de Mello e Néri da Silveira, ficando vencidos os Ministros Sydney Sanches e Oscar Corrêa, estes ambos defensores do pensamento protetivo de Aliomar Baleeiro. O mesmo entendimento foi adotado, posteriormente, pela 1ª Turma do STF em pelo menos três outros precedentes, quais sejam, o **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995, o **RE 164.162/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.05.1996, DJ 13.09.1996; e o **RE 281.433/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 06.11.2001, DJ 14.12.2001, nos quais ficara assentado o entendimento de que "a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, não desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades".

[715] Dado histórico a se consignar é que o mesmo tema objeto do RE 115.096/SP envolvendo a Instituição Beneficente "Lar de Maria" e o Estado de São Paulo (imunidade tributária em relação ao ICMS na comercialização de pães pela entidade), já havia, no ano de 1986, chegado ao STF. No entanto, o Agravo de Instrumento (e o posterior Agravo Regimental) manejado pelo Estado de São Paulo não foram conhecidos nem providos, não se tendo, naquela ocasião, apreciado o mérito da questão. Nesse sentido, ver: **AI 109.573 AgRg/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 16.05.1986, DJ 13.06.1986. Também envolvendo a mesma entidade (Lar de Maria) no mesmo tema, podem ser citados mais 2 precedentes julgados posteriormente ao RE 115.096/SP, sendo o primeiro julgado pela 1ª Turma no ano de 1995, no qual, por maioria de votos, não se reconheceu a imunidade da entidade (**RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995), e outro julgado pela 2ª Turma no ano 2000, no qual, por unanimidade de votos, foi reconhecida a imunidade tributária da entidade em relação ao ICMS na comercialização de pães (**RE 141.670 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 10.10.2000, DJ 02.02.2001).

Após 13 anos, exatamente a mesma questão fática e jurídica, envolvendo as mesmas partes (Estado de São Paulo *versus* Instituição Beneficente "Lar de Maria"), agora sob a égide da Constituição Federal de 1988, chegou para análise do Plenário do Supremo Tribunal Federal, onde a notória divergência entre a 1ª e a 2ª Turmas do STF pôde ser colocada à prova no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP[716], cuja relatoria coube à Ministra Ellen Gracie, em julgamento ocorrido no dia 26.02.2003.

Diante do notório dissídio existente entre a 1ª e a 2ª Turmas do Supremo Tribunal Federal, o Plenário da Corte, por maioria, andou bem em decidir que a imunidade tributária contemplada no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988 se aplica às operações de vendas de mercadorias[717] fabricadas ou produzidas por entidade imune (*in casu*, a Instituição Beneficente "Lar de Maria"), obstando a incidência do ICMS (antigo ICM), desde que o "lucro" obtido com a referida venda fosse integralmente vertido para a consecução das finalidades estatutárias da entidade.

Registre-se, por oportuno, que a palavra "lucro", acima citada, está entre aspas, tendo em vista que uma entidade/instituição de educação e de assistência

---

[716] Os referidos Embargos de Divergência foram interpostos pelo Estado de São Paulo ao Plenário do STF contra acórdão da 2 ª Turma do STF que havia reconhecido a imunidade do ICMS à Instituição Beneficente Lar de Maria sobre bens produzidos e comercializados pela entidade. O citado acórdão restou assim ementado: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF: RE 203.755-ES, RE 87,913-SP, RE 89.173-SP, RE 88.671-RJ, RE 193.969-SP, RE 186.175-SP e RE 225.671 (AgRg)-SP. III – R.E. conhecido e provido". **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1998, DJ 17.11.1998. Para interpor os referidos Embargos de Divergência ao Plenário do STF, o Estado de São Paulo alegou que o citado acórdão da 2ª Turma do STF favorável à entidade "Lar de Maria" divergia de um outro acórdão da 1ª Turma da Corte na mesma matéria, que havia sido assim ementado: "ICM. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE AUFERE RENDA COM PRODUÇÃO E VENDA DE PÃES. - NÃO É ELA ALCANÇADA PELA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 19, III, "C", DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1/69. PRECEDENTES DO S.T.F. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO". **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995.

[717] Oportuno ressaltar que a referida entidade possuía uma padaria no próprio prédio de sua sede no município de Santo André/SP, e defendia a não incidência do ICM (hoje ICMS) na comercialização de pães que produzia e "vendia". Cabe destacar que o caso não envolvia vendas a varejo e em balcão, no livre comércio, mas tão somente o fornecimento, via convênio, de pães para escolas, creches, hospitais, dentre outras entidades congêneres.

social não pode auferir lucros (pois esta é uma das condicionantes para o gozo da imunidade tributária em tela, *ex vi* do disposto no art. 150, VI, "c" da CF/88, e do art. 14, I, do CTN). No entanto, não ter fins lucrativos não significa, de modo algum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Tais entidades podem e devem ter sobras financeiras[718], até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que se veda é a apropriação particular do lucro, a lucratividade em si, ou, em outras palavras, o *animus distribuendi*, permitindo-se, pois, a sobra financeira, o superávit ou, em linguagem técnica, o ingresso financeiro positivo.

---

[718] Compartilham esse entendimento, na doutrina: BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 23; CARVALHO, Rodrigo de. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003, p. 115; MACHADO, Hugo de Brito**. Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 230-231; HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 242; SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 366; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 199; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277; XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 52, p. 19, jan. 2000; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 262; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 145; CARRAZZA, Roque Antonio. **Parecer ao Instituto PARANÁPREVIDÊNCIA**. São Paulo, 14 de dezembro de 2000; MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos – aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196, jan. 2012. p. 163 e ss. No mesmo sentido, no Supremo Tribunal Federal, os seguintes precedentes: **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966; **RE 64.039/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Adaucto Cardoso, j. 25.09.1969, DJ 05.12.1969; **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.03.1971, DJ 07.05.1971; **RE 70.834/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.10.1971, DJ 21.12.1971; **RE 66.926/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 30.03.1973, DJ 18.05.1973; **RE 74.792/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 15.05.1973, DJ 10.08.1973; **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975; **RE 69.100/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ 25.05.1975; **RE 89.012/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.04.1978, DJ 09.06.1978; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 93.463/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 16.04.1982, DJ 14.05.1982; **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 11.11.1983; **RE 106.378/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 08.10.1985, DJ 14.03.1986; **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002, **RE 259.976 AgR-ED/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19.10.2010, DJe 11.11.2010, dentre outros.

Pois bem. Os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP, acima mencionado, recebeu a seguinte ementa:

> EMENTA: Recurso extraordinário. Embargos de Divergência. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados.[719]

Para o Ministro Gilmar Mendes, a quem coube a relatoria para o acórdão, em entendimento que foi seguido pela maioria dos demais integrantes da Suprema Corte, a teleologia da imunidade tributária deveria prevalecer sobre os efeitos econômicos da repercussão tributária – apesar de a validade da repercussão em tela não ter sido ignorada pelo Ministro –, devendo-se privilegiar uma interpretação compreensiva do dispositivo constitucional imunizante à sua redução teleológica.

Fato bastante curioso no julgamento do referido precedente é que o voto condutor do Ministro Gilmar Mendes se fundamentou na linha argumentativa outrora defendida por Aliomar Baleeiro, embora seja de conhecimento que Baleeiro defendia com grande veemência os efeitos econômicos da repercussão tributária, isto é, o efetivo impacto do repasse econômico do "tributo indireto" ao "contribuinte de fato" pelo mecanismo dos preços.[720]

É consabido que o direito não constitui uma ciência exata, e tudo depende de como a hermenêutica conduzirá o processo investigativo.

Note-se, por oportuno, que no julgamento deste emblemático processo, foi citado o pensamento de Aliomar Baleeiro **tanto para** rechaçar e afastar a

---

[719] **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[720] No que concerne à transferência do ônus financeiro ao consumidor final como decorrência do mecanismo de preços, Roque Antonio Carrazza outrora afirmou: "Não é preciso ter conhecimentos econômicos mais sólidos para saber que o consumidor final é quem sofre, pelo mecanismo de preços, a transferência da carga financeira suportada em tais operações. Esta transferência, embora não seja tributariamente relevante, assume invulgar destaque no que concerne à Política Fiscal que orientou o Constituinte na concessão do benefício de que aqui se cogita". CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidade – Art. 133, § 3º, da CF**. XI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, nov. 1998. A citação à mencionada afirmação de Carrazza foi feita originalmente por SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 77.

imunidade tributária em relação ao ICMS (posicionamento da corrente restritiva), **como também para** confirmar a tese da imunidade e da não incidência tributária (posicionamento da corrente não-restritiva).

No primeiro caso, foi levado em consideração que o tributo seria repassado ao consumidor final e que, assim, não haveria a absorção do ônus econômico pela entidade beneficente imune, além de a palavra "patrimônio" (mencionada no art. 150, VI, "c" da CF/88) não poder ser levada ao ponto de excetuar do dispositivo constitucional imunizante o tributo; por outro lado, no segundo caso, levou-se em consideração que o patrimônio da entidade não poderia ser desfalcado, o que, se ocorresse, a prejudicaria na prestação dos seus serviços institucionais e a colocaria em posição não isonômica na concorrência.

No caso concreto, o Ministro Gilmar Mendes se utilizou do pensamento de Aliomar Baleeiro (e inclusive o citou expressamente em seu voto)[721]. No entanto, o Ministro Mendes o fez apenas a partir de um lado das ideias de Baleeiro, naquilo que foi interessante e conveniente para fundamentar o seu voto. Observe-se, por oportuno, o trecho do voto do Ministro:

> Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura

[721] Assim como o Ministro Gilmar Mendes, o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto, fez a mesma referência ao trecho da obra de Aliomar Baleeiro, demonstrando sua fidelidade ao pensamento do jurista baiano. Assim se pronunciou o Ministro Pertence: "Não me impressiona, data vênia, que se cuide de imposto sobre circulação de mercadorias, que, assim, não incide diretamente sobre o "patrimônio, a renda ou os serviços" da entidade imune (CF 69, art. 19, III, c). Sigo fiel à lição do grande Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 3ª ed., 314) – já diversas vezes invocadas nos anais da Casa (v.g, RE 87.913, 9.2.77, Alckmin; RE 89.173, M. Alves, RTJ 92/321) – segundo a qual ´A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza'". Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. O mesmo voto havia, antes, também sido transcrito pelo Ministro Pertence nos autos **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, onde votaram vencedores os Ministros Octavio Gallotti (Relator), Moreira Alves, Celso de Mello e Néri da Silveira, ficando vencidos os Ministros Sydney Sanches e Oscar Corrêa, tendo sido originalmente proferido pelo Ministro Pertence nos autos do **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995.

> suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie. A propósito, continua atual, a meu ver, a lição de Baleeiro: "A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza" [...].[722]

Perceba-se que a ênfase dada pelo Ministro Gilmar Mendes estava relacionada ao perigo do desfalque patrimonial da entidade beneficente imune, o que poderia prejudicar a eficácia dos seus serviços, entendimento este de todo crível e alinhado ao pensamento de Aliomar Baleeiro.

A questão mais delicada, segundo o Ministro, é que o reconhecimento da imunidade tributária depende de se considerar a relevância jurídico-econômica para a figura do devedor, e não somente uma relevância econômica na repercussão tributária, razão pela qual, neste ponto, não se observa uma efetiva sincronia com o pensamento de Aliomar Baleeiro.[723]

No entanto, a despeito do dilema "econômico *versus* jurídico", no julgamento destes Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP, a maioria dos Ministros optou por priorizar colocar em evidência as nobres funções exercidas pela entidade beneficente, os recursos para assegurar sua

---

[722] Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[723] Neste ponto, assim se expressou o Ministro Gilmar Mendes: "É claro, não se pode ignorar que se cuida de imposto que, pela repercussão econômica e eventual, poderia não onerar o contribuinte de direito, mas, sim, o contribuinte de fato. A despeito da possibilidade de se transferir ao comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor, quanto mais não seja, como reconheceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência, e por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente. Assim, antes de recomendar a adoção de uma interpretação teleológica do art. 150, VI, c, da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Oscar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim". Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

própria manutenção, bem como o benefício que a não incidência tributária geraria para a entidade, de forma a favorecê-la perante a concorrência.[724] Além disso, condicionou-se a concessão da imunidade tributária à necessária correspondência fática entre a finalidade assistencial e a renda conexa eventualmente obtida, bem como a reversão da referida renda aos propósitos institucionais, nos termos do art. 14 do CTN.

Nesse norte, é notório que a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, inclusive com Súmula[725] e em decisão firmada pelo Plenário em sede de

---

[724] A relação existente entre a concessão do benefício da imunidade tributária às entidades assistenciais e sua relação com a livre concorrência foi tratado em trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, nos seguintes termos: "É que, não obstante a possibilidade de transferência ao comprador do imposto, que incidisse na operação, a exclusão de sua incidência, por força da imunidade, pode beneficiar o vendedor na medida em que o favorece na concorrência". Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. O mesmo voto havia, antes, também sido proferido pelo Ministro Pertence nos autos **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, onde votaram vencedores os Ministros Octavio Gallotti (Relator), Moreira Alves, Celso de Mello e Néri da Silveira, ficando vencidos os Ministros Sydney Sanches e Oscar Corrêa. Também o Ministro Nelson Jobim abordou a questão nos seguintes termos: "Quando se diz que essa entidade vai entrar no mercado com uma vantagem competitiva diversa, é essa a intenção do contribuinte, porque essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas entidades são marginais do processo de mercado. Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades, pois se uma entidade se estabelece para assistência social, como é o caso, por exemplo, do famoso Liceu, de São Paulo, e outras entidades, de onde essa entidade vai tirar dinheiro para investir na assistência social. Terá de recorrer a esmolas. Terá de recorrer à verba pública, a dotações orçamentárias; terá de recorrer às contribuições. É evidente, sabemos que nem todas as entidades contam, por exemplo, com o auxílio do Ministro Carlos Velloso – caso da atividade de assistência social que o Ministro Carlos Velloso desenvolve em relação a uma entidade assistencial de Brasília. Nem todos têm o Ministro Carlos Velloso para resolver seus problemas. Aqui, tem-se uma atividade comercial que lhe dá uma receita constante, e esta se destina exclusivamente e totalmente à sua atividade. A Constituição determinou que tudo que incidir sobre isso – porque ela se destina para aquilo – retira-se a tributação porque se vai investir isso onde? Vai-se investir numa atividade claramente obrigação do Estado". Trecho do voto do Ministro Nelson Jobim nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. Três anos depois, a mesma questão envolvendo o benefício da imunidade e o suposto favorecimento da entidade imune perante a concorrência foi novamente abordada pelo Min. Sepúlveda Pertence nos autos do **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006, nos seguintes termos: "[...] em caso similar, acentuei não me impressionar o argumento de que o ICMS se incorporaria ao preço do produto e, consequentemente, recairia sobre o comprador. Está aí a vantagem da entidade imune na concorrência". Muitos anos antes destes dois precedentes, o mesmo assunto imunidade tributária *versus* o suposto favorecimento da entidade imune na concorrência foi tradada nos autos do **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975, onde o STF reconheceu a uma entidade assistencial a imunidade tributária do IPI sobre os produtos de sua gráfica.

[725] **Súmula 724 do STF**: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

repercussão geral[726], interpretando o art. 150, § 4º da Constituição no que diz respeito à expressão "patrimônio, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais", inclusive debaixo das Constituições anteriores, reconhece a imunidade tributária não apenas para os fins institucionais e estatutários da entidade, mas também para propósitos paralelos com vistas à captação de recursos financeiros destinados às finalidades estatutárias das entidades[727], como, por exemplo:

a) Locação de bens imóveis a terceiros[728];

---

[726] **RE 767.332 RG/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 31.10.2013, DJe 21.11.2013.

[727] Oportuna, neste ponto, a observação de Luciano Amaro, para quem "A norma constitucional" – quando se refere às "rendas relacionadas às finalidades essenciais da entidade, atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas [...]: independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida". Continua o autor ao afirmar que "Seria um dislate supor que ´rendas relacionadas com as finalidades essenciais´ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Frequentemente, o entendimento do objeto social é motivo para despesas 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". AMARO, Luciano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998 p. 143/151. No mesmo sentido, manifesta-se Aires Bernadino, para quem "[...] seria atribuir incoerência ao Texto Constitucional imaginar que ele tenha criado uma imunidade (a das rendas das entidades de assistência social) impossível de ser aplicada. Se for inviável à manutenção da imunidade o fato de virem a ser prestados serviços (ou obtidas rendas, de qualquer natureza), então o preceito imunitório é vazio, inaplicável, destituído de valor e de razão. A isso levará interpretação não teleológica e que despreze exegese sistemática do § 4º do art. 150". BERNARDINO, Aires. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998 p. 151/171. O pensamento defendido por ambos os autores foi originalmente transcrito pelo Ministro Sepúlveda Pertence, quando este proferiu seu voto como Relator nos autos do **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001.

[728] **RE 97.708/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 18.05.1984, DJ 22.06.1984; **RE 257.700/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13.06.2000, DJ 29.09.2000; **RE 247.809/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.05.2001, DJ 29.06.2001; **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001; **RE 241.150/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.06.2001, DJ 10.08.2001; **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.08.2001, DJ 14.09.2001; **RE 210.742/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 21.10.2001, DJ 14.12.2001; **RE 289.803/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.06.2001, DJ 10.08.2001; **RE 231.928/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 23.10.2001, DJ 14.12.2001; **RE 235.737/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 13.11.2001, DJ 17.05.2002; **RE 272.651 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06.08.2002, DJ 06.09.2002; **RE 227.078 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13.08.2002, DJ 06.09.2002; **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004; **AI 501.942 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 16.12.2004, DJ 08.04.2005; **RE 212.370 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 05.04.2005, DJ 29.04.2005; **RE 407.633 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.03.2006, DJ 07.04.2006; **RE 357.824 AgR-ED**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 16.10.2007, DJe 13.11.2007; **AI 848.281 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 20.09.2011, DJe 03.10.2011; **ARE 694.453 AgR/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.06.2013, DJe 09.08.2013; **ARE 850.674 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 10.02.2015, DJe 04.03.2015.

b) Destinação do imóvel para fins de escritório e moradia dos ministros religiosos[729];

c) Renda auferida pela cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade[730];

d) Destinação do imóvel para estacionamento gratuito de estudantes[731];

e) Cobrança de ingressos em sessão de diversão pública (cinema)[732];

f) Venda de produtos/obras de gráfica mantida por entidade assistencial[733];

g) Venda de livros[734];

h) Venda de pães[735];

i) Venda de ingressos para bailes e festas como diversão pública[736];

j) Venda de medicamentos produzidos e comercializados em farmácia de

---

729 **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000; **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004; **ARE 694.453 AgR/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.06.2013, DJe 09.08.2013.

730 **RE 87.890/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Décio Miranda, j. 24.08.1979, DJ 14.09.1979; **RE 144.900/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22.04.1997, DJ 26.09.1997.

731 **RE 308.449/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.2002, DJ 20.09.2002; **RE 308.448/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 25.03.2003, DJ 02.05.2003.

732 **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Sydney Sanches, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **AI 155.822 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.09.1994, DJ 02.06.1996.

733 **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975.

734 **RE 64.039/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Adaucto Cardoso, j. 25.09.1969, DJ 05.12.1969.

735 **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003; **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006.

736 **RE 78.369/CE**, 1ª Turma, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 04.06.1974 DJ 04.09.1974; **RE 99.682/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 12.09.1983, DJ 14.10.1983; **RE 103.948/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 05.02.1985, DJ 15.03.1985; **RE 102.647/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 23.04.1985, DJ 17.05.1985; **RE 109.586/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 30.06.1986, DJ 19.09.1986.

manipulação[737];

k) As rendas decorrentes de rendimentos e ganhos de capital em aplicações financeiras[738];

l) E outras rendas auferidas pela entidade[739], desde que, em todos os casos acima mencionados, as referidas receitas financeiras obtidas com tais atividades sejam revertidas em prol das finalidades estatutárias das entidades.

Voltando-se ao referido julgado – Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP – registre-se que idêntico resgate do pensamento de Aliomar Baleeiro foi realizado pelos demais Ministros que acompanharam o voto do

---

[737] **RE 444.808/MG**, Rel. Min. Cármen Lúcia (Monocrática), j. 26.11.2009, DJe 16.12.2009.

[738] **RE 183.216 AgR-ED/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1999, DJ 02.06.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **AI 769.613 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 09.03.2010, DJe 08.04.2010; **RE 593.358 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, DJe 24.03.2011; **RE 590.448 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13.09.2011, DJe 11.11.2011; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **AI 805.722 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 26.02.2013, DJe 13.03.2013; **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **RE 313.840 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 13.08.2013, DJe 14.10.2013; **AI 673.463 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 24.09.2013, DJe 04.11.2013, dentre outros.

[739] É pacífico o entendimento do STF no sentido de não ser necessária a gratuidade exclusiva por parte das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, sendo vedada apenas a apropriação e distribuição do lucro pelos dirigentes, de tal forma que podem as referidas instituições cobrarem por seus serviços daqueles que podem pagar e auferir rendas diversas, contanto que as mesmas sejam revestidas em prol das suas finalidades essenciais. Nesse sentido: **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966; **RE 64.039/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Adaucto Cardoso, j. 25.09.1969, DJ 05.12.1969; **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.03.1971, DJ 07.05.1971; **RE 70.834/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.10.1971, DJ 21.12.1971; **RE 66.926/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 30.03.1973, DJ 18.05.1973; **RE 74.792/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 15.05.1973, DJ 10.08.1973; **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975; **RE 69.100/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ 25.05.1975; **RE 89.012/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.04.1978, DJ 09.06.1978; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 93.463/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 16.04.1982, DJ 14.05.1982; **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 11.11.1983; **RE 106.378/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 08.10.1985, DJ 14.03.1986; **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002, **RE 259.976 AgR-ED/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19.10.2010, DJe 11.11.2010, dentre outros.

Ministro Gilmar Mendes (Relator), com o único propósito de chancelar a tese da prevalência da imunidade, podendo ser citados Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Maurício Corrêa e Sydney Sanches.

A título de complemento, constou do julgado que os fins das instituições agraciadas pela imunidade tributária também constituem atribuições, interesses e deveres do Estado. Neste ponto, o Ministro Carlos Velloso, mostrando sua estrita sensibilidade com a questão por também colaborar com uma instituição beneficente em Brasília, em seu voto fez um depoimento realístico, cujo teor aqui se transcreve:

> Por primeiro, entretanto, já que o eminente Ministro Jobim revelou participação modesta minha na ajuda a necessitados, na ajuda a instituição de assistência social, desejo dar um depoimento: a grande maioria dessas instituições de assistência social, que acolhem crianças abandonadas, que acolhem idosos, realizam, na verdade, com as maiores dificuldades, tarefa que cabe ao Estado. Assim, quando o Estado confere a essas instituições imunidade tributária, não o faz gratuitamente. Simplesmente retribui o muito que essas instituições fazem pelos necessitados, tarefa, repito, que cabe ao Estado.[740]

Registre-se, por oportuno, que o Ministro Velloso defendeu a não incidência tributária a partir da ideia de que o Estado não pode tributar uma atividade que a ele – o Estado – incumbe exitosamente realizar. Noutras palavras, como observa Eduardo Sabbag[741], "veda-se ao Estado transformar em receitas tributárias os custos sociais que deve assumir", uma vez que se trata "de uma atividade que supre a omissão do Estado, sendo ilógico imaginar que este exerça o seu poder impositivo sobre uma atividade social e assistencial de sua responsabilidade".

De fato, "qualquer imposição fiscal que a atinja [a entidade] vai repercutir também nos que lhe merecem a prestação a preços inferiores [...]"[742], ou, como

---

[740] Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[741] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 77.

[742] A expressão é de autoria do Ministro Oscar Corrêa, quando este proferiu seu voto (vencido) nos autos do **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, no qual o STF entendeu que não haveria de prevalecer a imunidade tributária na comercialização de pães pela entidade beneficente (Instituição Beneficente "Lar de Maria").

asseverou Aliomar Baleeiro, citado pelo Ministro Oscar Corrêa[743], a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal "se mostra benigna em relação às instituições que efetiva e nobremente suprem a ação precária dos poderes públicos na educação e na assistência social", entendimento também corroborado pelo Ministro Sydney Sanches[744], quando este afirmou que "o Estado acabará obtendo proveito com o exercício de uma atividade que a ele, na verdade, caberia em primeiro lugar".[745]

Possui relevo fático e jurídico tal pensamento.

Efetivamente, a imunidade tributária é concedida às instituições de educação e assistência social, em última análise, para beneficiar pessoas[746], no objetivo precípuo de facilitar a *longa manus* do Poder Público pelas referidas instituições na substituição de segmentos notoriamente deficientes de atuação do ente estatal, tudo no objetivo de alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo que inspiraram o Constituinte.

---

[743] A expressão é de autoria do Ministro Oscar Corrêa, quando este proferiu seu voto (vencido) no supramencionado **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990.

[744] A expressão é de autoria do Ministro Sydney Sanches, quando este proferiu seu voto (vencido) nos autos do **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990. O mesmo teor do voto foi posteriormente repetido pelo Ministro Sanches por ocasião do julgamento do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, no qual votou vencedor com o Relator, Ministro Gilmar Mendes, e com os demais ministros que acompanharam o voto do Relator (Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Carlos Velloso e Maurício Corrêa), ficando vencidos os Ministros Celso de Mello, Moreira Alves e Ellen Gracie.

[745] Note-se que o pensamento dos Ministros Carlos Velloso, Aliomar Baleeiro, Oscar Corrêa e Sydney Sanches, acima citados, rimam com o entendimento defendido por Luis Eduardo Schoueri, para quem "quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade de Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva". SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 393, e de Humberto Ávila, que, discorrendo sobre o elemento finalístico das imunidades tributárias, afirma que "[...] a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão dos encargos tributários, a consecução das finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

[746] Como observa Roque Antonio Carrazza, "[...] as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas. É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcançarem pessoas, coisas ou ambas. Pensamos que esta classificação é útil e até a empregamos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que, invariavelmente, beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pelas relações que guardam com determinados fatos, bens ou situações". CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774.

Como pertinentemente observa Alexandre Yoshio Hayashi[747], toda outorga de competência aos entes públicos tem um sentido *positivo* e outro, *negativo*. *Positivo*, na medida em que permite criar exações quando outorgado poder de tributar. E *negativo*[748], porque a outorga de competência integra o estatuto dos cidadãos, que têm o direito de não se sujeitar para além do que o Poder Público está constitucionalmente autorizado.[749]

A despeito das particularidades envolvendo a natureza jurídica das normas constitucionais imunizantes, tema que foi objeto do 2º capítulo desta tese, o fato é que a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social existe para que seja respeitada a ausência de capacidade contributiva de tais instituições, uma vez que as mesmas não possuem fins lucrativos, e para que seja efetivamente realizado o relevante valor constitucional de serem atendidos por tais instituições os direitos sociais das pessoas carentes. É por isso que qualquer tributo que incida sobre tais entidades implica, no campo fático, em desfalcar[750] seu

---

747 HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 589.

748 Paulo de Barros Carvalho assevera que a lei constitucional é o "instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. [...] É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 91.

749 Carlos Ari Sundfeld afirma que "O Estado não desfruta do poder, na condição de dono ou senhor, mas como representante do titular, que é o povo. Os particulares, embora sofram o poder, não são mero objeto dele. É intuitivo, destarte, que as relações jurídicas entre Estado e indivíduo, conquanto marcadas pelo signo da autoridade – visto estar em causa o exercício do poder político –, não se processa sob o império da submissão. Ainda porque o indivíduo, mesmo em suas relações com o Estado, apresenta-se sujeito livre, munido de direitos". SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 109-110.

750 Aliomar Baleeiro já afirmava que "A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

patrimônio, diminuir a eficácia dos serviços por elas prestados ou a integral aplicação de suas receitas nos seus nobres objetivos institucionais.

Como se verá adiante, e com maior ênfase no último capítulo, este raciocínio é absolutamente aplicável à intributabilidade das instituições de educação e assistência social quando elas adquirem seus produtos, insumos e mercadorias, tendo em vista o prejuízo que a tributação gera na manutenção das finalidades institucionais das entidades (que são fins públicos e sociais).[751]

De outra banda, no histórico julgamento destes Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP, os votos vencidos dos Ministros Moreira Alves, Ellen Gracie e Celso de Mello apregoaram um entendimento diametralmente diverso daquele defendido por Aliomar Baleeiro, sem, no entanto, deixar de se fundamentar em suas ideias.[752] Trata-se de uma situação curiosa, acima mencionada nesta tese, quando se fez menção à forma de como a hermenêutica conduzirá o processo investigativo.

Objetivamente, os Ministros vencidos, ao defenderem uma interpretação restritiva da imunidade, entenderam por bem repeli-la em relação ao ICMS, uma vez que o referido tributo, pela sistemática do mecanismo dos preços, é repassado ou transferido ao consumidor final, não sendo suportado economicamente pela entidade.

---

[751] Discorrendo sobre os fins públicos das referidas entidades, Humberto Ávila assinala que "a imunidade qualifica-se como meio para garantir a promoção de determinados fins públicos. Ela não pode ser excluída, caso contrário, a função pública das instituições seria restringida". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214.

[752] Citando BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 1999, p. 137 e 177, ao proferir seu voto negando a imunidade tributária à entidade, o Ministro Celso de Mello citou o seguinte pensamento de Baleeiro, constante da obra acima mencionada "Se a instituição explora indústria ou comércio, como meio de renda para realização de seus fins, está sujeita aos impostos de que seja contribuinte de jure, mas que, nas circunstâncias concretas, repercutem sobre terceiros – os seus compradores ou usuários. Não assim o imposto de renda ou de transmissão de propriedade imobiliária, que lhe toquem. [...] E se partidos e instituições explorarem comércio ou indústria? Livros, jornais, emblemas, etc.? Os impostos que repercutem sobre terceiros são suportados por estes e não se excluem por força de imunidade...". Trecho do voto do Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. O mesmo voto havia, anteriormente, também sido proferido pelo Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, onde votaram vencedores os Ministros Octavio Gallotti (Relator), Moreira Alves, Celso de Mello e Néri da Silveira, ficando vencidos os Ministros Sydney Sanches e Oscar Corrêa, estes ambos defensores do pensamento protetivo de Aliomar Baleeiro.

Para fundamentar seus pontos de vistas, os Ministros fizeram novamente menção ao entendimento que havia sido firmado por órgão fracionário do STF nos autos do já superado[753] RE 115.096/SP (1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990)[754], no qual havia prevalecido o entendimento no sentido de que não deveria prevalecer o benefício da imunidade tributária na comercialização de pães por instituição filantrópica e/ou beneficente. Para tanto, utilizaram-se dos argumentos constantes dos votos vencedores dos Ministros Octavio Gallotti (Relator)[755], Moreira Alves e Néri da Silveira.

Desta forma, nos autos deste RE 115.096/SP (1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990), os Ministros com voto vencedor defenderam a tese da incidência do tributo, sustentando seus pontos de vista, basicamente, nas seguintes diretrizes:

a) Que o ICM, ao incidir na operação, não afetaria o patrimônio, a renda ou o serviço da entidade beneficente, mas única e tão somente as operações de circulação que a entidade realizaria (ou seja, atividades-meio), com propósito comercial ou industrial;

---

[753] Porque, como acima mencionado, o entendimento firmado neste RE 115.096/SP no ano de 1990 foi posteriormente modificado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[754] A mesma 1ª Turma do STF, posteriormente ao julgamento do RE 115.096/SP, ratificou em pelo menos três outros precedentes o entendimento no sentido de que as instituições de educação e assistência social não eram imunes à incidência do ICM (ICMS) na venda de bens fabricados ou simplesmente comercializados por elas, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atingiria o patrimônio, não desfalcaria as rendas, nem reduziria a eficácia dos serviços dessas entidades. Nesse sentido, as decisões proferidas no **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995, no **RE 164.162/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.05.1996, DJ 13.09.1996; e no **RE 281.433/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 06.11.2001, DJ 14.12.2001.

[755] Dado curioso é que o Ministro Octavio Gallotti, ao afastar a imunidade tributária, fundamentou seu voto no entendimento da corrente restritiva capitaneada pelo Ministro Bilac Pinto, inclusive citando-o (no **RE 71.009/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, Relator p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 12.11.1973, DJ 08.03.1973, no qual a entidade "Sociedade Propagadora Esdeva" pleiteava, contra a Prefeitura de Curitiba, imunidade tributária sobre a venda de livros e objetos religiosos de sua livraria), citando em seu voto também o entendimento do Ministro Oswaldo Trigueiro (no **RE 75.505/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 20.02.1973, DJ 09.04.1973, que não concedeu imunidade tributária ao SESI na comercialização de bens de consumo), bem como a um precedente um pouco mais recente (o **RE 76.460/AM**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 03.05.1983, DJ 17.06.1983, no qual a 2ª Turma do STF decidiu que não deveria se reconhecer a imunidade tributária à entidade filantrópica "Prelazia de Parintins" quanto ao ICM incidente sobre a venda de tijolos e telhas [excedente de produção] produzidos por sua própria Olaria, chamada "Olaria Padre Colombo").

b) Que o produto ou mercadoria cuja comercialização constitui fato gerador do ICM destina-se exclusivamente a isso, não sendo apto para compor o acervo patrimonial da entidade;

c) Que o tributo, incluído no preço final da mercadoria ou produto, seria suportado economicamente pelo adquirente (consumidor), não ensejando qualquer ônus para a entidade alienante (tese dos efeitos econômicos da repercussão tributária).

Muito embora pareçam convincentes, as linhas de fundamentação acima mencionadas não se mostram proporcionais nem razoáveis. Isso porque a "finalidade comercial" exercida pela entidade não se revelou, em momento algum, alheia aos seus fins institucionais, tendo em vista que, no contexto dos autos, as rendas conexas eventualmente obtidas deveriam – e seriam – aplicadas nos propósitos assistenciais da entidade, na forma de seus estatutos, razão pela qual não há que se falar em violação ao "princípio da livre concorrência". [756]

Além disso, o fenômeno da "repercussão tributária" – seja sob a

[756] "O princípio da neutralidade concorrencial deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Ele inibe, assim, a interferência estatal que impossibilite, juridicamente ou de fato, a criação ou continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas. O fundamento constitucional daquele princípio não é o da livre concorrência, mas a livre iniciativa. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Em nome da finalidade de 'assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social' (CF, art. 170, *caput*), o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes, desiquilibrando a igualdade concorrencial, princípio de justiça aplicado à concorrência. Deve abster-se de medidas que, ao privilegiar concorrentes em igualdade de condições, venham a prejudicar consumidores ou a criar desigualdades regionais ou a desfavorecer pequenas empresas ou a proteger o meio ambiente, de um lado, para desprotegê-lo de outro etc." FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 732; ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 341. O Supremo Tribunal Federal também já decidiu que "a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante". **RE 253.472/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.08.2010, DJe 31.11.2011. No mesmo sentido, ver: **RE 458.164 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 21.06.2011, DJe 22.08.2011. No entanto, não é esta a situação das instituições de educação e assistência social, pois seu "favorecimento" com o benefício da imunidade tributária não as insere no livre mercado, já que todas as suas rendas auferidas devem, obrigatoriamente, ser reinvestidas nos propósitos institucionais e estatutários das entidades.

perspectiva jurídica, seja sob a perspectiva econômica – não tem a possibilidade de afastar ou encobrir o aspecto mais relevante da discussão travada nos autos, qual seja, a busca das metas e finalidades institucionais da entidade (que são filantrópicas). É bem por isso que o frágil argumento de uma suposta ofensa ao "princípio da livre concorrência" [757] não tem o menor espaço ou cabimento, uma vez que não é possível nem crível inserir tais entidades/instituições – que se dedicam à coletividade, ao bem comum e à benemerência – no mesmo patamar ou perspectiva comercial do mercado aberto.

Feita esta análise histórica dos posicionamentos favoráveis e contrários ao reconhecimento da imunidade tributária quanto aos "tributos indiretos" na venda

---

[757] A relação existente entre a concessão do benefício da imunidade tributária à entidades assistenciais e sua relação com a livre concorrência foi tratado em trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, nos seguintes termos: "É que, não obstante a possibilidade de transferência ao comprador do imposto, que incidisse na operação, a exclusão de sua incidência, por força da imunidade, pode beneficiar o vendedor na medida em que o favorece na concorrência". O mesmo voto havia, antes, também sido proferido pelo Ministro Pertence nos autos **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, onde votaram vencedores os Ministros Octavio Gallotti (Relator), Moreira Alves, Celso de Mello e Néri da Silveira, ficando vencidos os Ministros Sydney Sanches e Oscar Corrêa. Também o Ministro Nelson Jobim, nos autos deste **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, abordou a questão nos seguintes termos: "Quando se diz que essa entidade vai entrar no mercado com uma vantagem competitiva diversa, é essa a intenção do contribuinte, porque essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas entidades são marginais do processo de mercado. Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades, pois se uma entidade se estabelece para assistência social, como é o caso, por exemplo, do famoso Liceu, de São Paulo, e outras entidades, de onde essa entidade vai tirar dinheiro para investir na assistência social. Terá de recorrer a esmolas. Terá de recorrer à verba pública, a dotações orçamentárias; terá de recorrer às contribuições. É evidente, sabemos que nem todas as entidades contam, por exemplo, com o auxílio do Ministro Carlos Velloso – caso da atividade de assistência social que o Ministro Carlos Velloso desenvolve em relação a uma entidade assistencial de Brasília. Nem todos têm o Ministro Carlos Velloso para resolver seus problemas. Aqui, tem-se uma atividade comercial que lhe dá uma receita constante, e esta se destina exclusivamente e totalmente à sua atividade. A Constituição determinou que tudo que incidir sobre isso – porque ela se destina para aquilo – retira-se a tributação porque se vai investir isso onde? Vai-se investir numa atividade claramente obrigação do Estado". Três anos depois, a mesma questão envolvendo o benefício da imunidade e o suposto favorecimento da entidade imune perante a concorrência foi novamente abordada pelo Min. Sepúlveda Pertence nos autos do **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006, nos seguintes termos: "[...] em caso similar, acentuei não me impressionar o argumento de que o ICMS se incorporaria ao preço do produto e, consequentemente, recairia sobre o comprador. Está aí a vantagem da entidade imune na concorrência". Muitos anos antes destes dois precedentes, o mesmo assunto imunidade tributária *versus* suposto favorecimento da entidade imune na concorrência foi tradada nos autos do **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975, onde o STF reconheceu a uma entidade assistencial a imunidade tributária do IPI sobre os produtos de sua gráfica.

e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social, o fato é que o Supremo Tribunal Federal passou a chancelar o entendimento que foi firmado no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP[758].

Prova disso é que, sem maiores debates e discussões na Corte, esta diretriz jurisprudencial foi reafirmada pelo Plenário do STF no ano de 2006, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência nos Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário nº 186.175/SP, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, cuja ementa transcreve-se a seguir:

> EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.[759]

Estando, atualmente, pacificado o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao reconhecimento da imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos quanto aos "tributos indiretos" na venda e/ou comercialização de bens e produtos por elas produzidos, passa-se, a seguir, à análise da 2ª situação fática, qual seja, a do reconhecimento (ou não) da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" na aquisição de bens, insumos e produtos por tais instituições no mercado externo (importação).

4.5.2 Imunidade e "tributos indiretos": aquisição de bens, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência social no mercado externo (importação)

Tratando-se da aquisição de bens, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência social no mercado externo para uso ou consumo próprio, ou seja, através do processo de importação, os chamados "tributos indiretos" (como o

---

[758] **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[759] **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006.

ICMS, o II, o PIS, a COFINS e o IPI, por exemplo) aqui se revelam, na verdade, como típicos "tributos diretos", uma vez que o importador (*in casu* a entidade educacional ou assistencial) coloca-se na típica posição de contribuinte, não havendo que se falar, aqui, na "repercussão tributária".[760]

É por isso que, em recente precedente, a 1ª Turma do STF, seguindo voto do Relator, Ministro Luiz Fux, que manteve acórdão oriundo do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assentou o entendimento no sentido de que "no caso de bens importados destinados ao uso exclusivo do ente importador, os tributos indiretos adquirem características de tributos diretos, pois não haverá o repasse do ônus tributário".[761]

Na mesma linha de pensamento, a 2ª Turma do STF, seguindo voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa, entendeu que "na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor. Há confusão entre as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato".[762]

Noutras palavras, na hipótese envolvendo aquisição de bens, insumos e produtos no mercado externo para uso ou consumo próprio, é o próprio importador – instituição de educação ou assistência social sem fins lucrativos - quem realiza o fato gerador do tributo na condição de sujeito passivo/contribuinte (art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN), não figurando a entidade como consumidora final que arcaria com o encargo financeiro decorrente da translação tributária.

---

[760] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, v. 1, p. 187-188; MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 123.

[761] **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015.

[762] **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010. No mesmo sentido: **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010, que, embora tratar-se de um precedente envolvendo imunidade tributária recíproca (art. 150, inciso VI, alínea "a" da CF/88), veiculou o entendimento no sentido de que "a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o "contribuinte de direito" e o "contribuinte de fato"). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influindo negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição".

Por igual razão, como observa José Eduardo Soares de Melo[763], não há que se falar na aplicação do artigo 166 do Código Tributário Nacional para a finalidade de repetição de indébito tributário na importação de um bem, produto ou insumo, pelo fato de "as figuras do contribuinte de direito e de fato estarem fundidos em uma única pessoa".

Na situação fática ora analisada, qual seja, aquisição de bens, insumos e produtos no mercado externo para uso ou consumo próprio, justamente pelos fundamentos supramencionados, é firme e consolidada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de assegurar às instituições de educação e assistência social fins lucrativos a imunidade tributária em face dos "tributos indiretos" (ICMS, IPI, II, etc), conforme comprovam as ementas abaixo:

Em relação ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços):

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIAL SOCIAL RECONHECIDA COM RELAÇÃO AO ICMS INCIDENTE SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS. PRECEDENTES. A jurisprudência da Corte orienta-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. Não procede a vinculação do recurso à sistemática da repercussão geral com relação a um leading case que controverte sobre questão diversa. Agravo regimental a que se nega provimento.[764]

Em relação ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados):

> EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o

---

[763] MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 201.

[764] **ARE 803.906 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.10.2014, DJe 20.11.2014.

> Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.[765]

Em relação ao II (Imposto de Importação):

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento.[766]

A despeito dos recentes precedentes citados, a situação fática ora em análise já possui entendimento consolidado há décadas na Suprema Corte[767], favorecendo as instituições de educação e assistência social quanto à não incidência tributária e o reconhecimento da imunidade em relação aos "tributos

---

[765] **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000.

[766] **AI 378.454 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.10.2002, DJ 29.11.2002.

[767] **RE 87.913/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 09.12.1977, DJ 29.12.1977; **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 28.12.1978, DJ 28.12.1978; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 92.423/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 29.04.1980, DJ 16.05.1980; **RE 93.543/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 09.12.1990, DJ 06.02.1981; **RE 93.770/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.03.1981, DJ 03.04.1981; **RE 93.729/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 26.10.1982, DJ 10.12.1982; **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.07.1996, DJ 06.12.1996; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **RE 237.497 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 06.08.2002, DJ 18.10.2002; **AI 378.454 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.10.2002, DJ 29.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **RE 401.694 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 20.06.2006, DJ 17.11.2006; **AI 535.922 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 30.09.2008, DJe 13.11.2008; **AI 669.257 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, DJe 16.04.2009; **RE 311.626 AgR/PA**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26.05.2009, DJe 25.06.2009; **RE 571.809 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 09.02.2010, DJe 25.03.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 484.661 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 05.10.2010, DJe 09.12.2010; **AI 776.205 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.10.2011, DJe 09.11.2011; **AI 785.549 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.11.2011, DJe 16.12.2011; **ARE 803.906 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.10.2014, DJe 20.11.2014; **ARE 713.903 AgR-AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.11.2014, DJe 21.11.2014; **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015.

indiretos" na aquisição de bens, insumos e produtos no mercado externo (importação) para a utilização dos mesmos na prestação de seus serviços específicos.

Como se viu, estando já de longa data consolidado o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao reconhecimento da imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos quanto aos "tributos indiretos" na aquisição de bens, insumos e produtos no mercado externo (importação) para a utilização dos mesmos na prestação de seus serviços específicos, passa-se, a seguir, à análise da 3ª situação fática, qual seja, a do reconhecimento (ou não) da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" na aquisição de bens, insumos e produtos por tais instituições no mercado interno (nacional), sem dúvida a mais tormentosa e sobre a qual também se dedicará especial atenção no último capítulo desta tese.

4.5.3 Imunidade e "tributos indiretos": aquisição de bens, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência social no mercado interno (nacional)

Em preliminar, urge revelar que, na situação fática ora analisada, tem prevalecido, no âmbito da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, a "interpretação formal" ou restritiva, adotando-se como foco hermenêutico neste processo unicamente o fenômeno da "repercussão tributária" ou "translação".

Assim, nas operações relativas à venda de bens por instituições detentoras de imunidade tributária, ou de aquisições de bens, produtos e insumos no mercado externo, como se viu acima, prevalecerá a imunidade; por sua vez, nas operações envolvendo a aquisição de bens, produtos e insumos no mercado interno, o entendimento da Corte Suprema, como se verá mais detalhadamente a seguir, é prevalecente no sentido de que deve haver a normal incidência do gravame.

Noutras palavras, haverá a incidência tributária quando a instituição de educação e assistência social (ou até mesmo as entidades políticas, no caso da imunidade tributária recíproca) se apresentar como "contribuinte de fato", adquirindo

o bem, produto ou insumo, sob a premissa de entendimento de que a referida instituição (compradora) não estaria pagando o tributo na condição de sujeito passivo tributário (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN), mas simplesmente o preço do produto, insumo ou bem adquirido na condição de consumidora final.

Por outro lado, sob este mesmo entendimento, o tributo é devido pela empresa (vendedor, produtor, industrial) alienante, esta sim colocada, por lei (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN), na posição de "contribuinte de direito", que seria o único ocupante do polo passivo da relação jurídico-tributária.

A questão trazida à baila é bem sintetizada por Paulo de Barros Carvalho[768], quando este afirma que:

> Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como no IPI e no ICMS. Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público[769], refugindo do espírito da providência constitucional.

O referido raciocínio pode ser exemplificado nos recorrentes casos envolvendo a incidência do ICMS sobre telefonia e/ou energia elétrica consumida por instituições de educação e assistência social (e igualmente por entidades políticas, no caso da imunidade tributária recíproca), sob a diretriz fática a seguir exposta.

---

[768] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 199-200.

[769] Como mencionado no item 4.1 desta Tese, é absolutamente relevante salientar que os estudos deste capítulo, que se restringe à análise da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos tributos indiretos, **possui similitude fática e jurídica** em relação aos debates travados pelos Ministros Bilac Pinto e Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal, bem como às decisões contemporâneas da Suprema Corte relativas à extensão ou não dos benefícios da imunidade tributária recíproca veiculada no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal de 1988 ao produtor, fornecedor de bens e serviços contratados pelas pessoas jurídicas de direito público, debruçando-se a jurisprudência constitucional exatamente sobre a peculiariedade do poder público suportar os efeitos decorrentes de figurar na relação jurídica apenas como "contribuinte de fato".

Uma determinada concessionária presta o serviço de fornecimento de telefonia ou energia elétrica, colocando-se, nesta condição, na posição de "contribuinte de direito" do ICMS (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN) que é devido em tais operações ao respectivo Estado-membro. Já a instituição de educação e assistência social, no caso concreto, ostenta a condição de "contribuinte de fato", uma vez que a referida instituição é a destinatária ou consumidora final dos serviços, tendo a obrigação de pagar o preço do serviço prestado pela concessionária, e no qual já está inserido o "valor econômico" do ICMS, o que revela o fenômeno da "repercussão tributária" ou "translação".

Cita-se, a título de exemplo, o seguinte julgado, dentre tantos existentes no âmbito da Suprema Corte:

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MUNICÍPIO. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELEFONIA. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ALÍNEA "A" DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO REPUBLICANA. INAPLICABILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, entende que o Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica e telefonia, por isso não se aplica a imunidade tributária recíproca prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido.[770]

O entendimento do Supremo Tribunal Federal é o de que o valor pago pela instituição de educação e assistência social ou pelo ente político se refere exclusivamente ao "preço" do serviço na condição de consumidores finais, e não ao tributo (ICMS).

Desta forma, como revela Hugo de Brito Machado Segundo[771], "a *verdadeira contribuinte* de tal imposto é a pessoa jurídica concessionária de serviço público de fornecimento de energia elétrica, que não é imune".

---

[770] **AI 736.607 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 16.08.2011, DJe 18.10.2011.

[771] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43-44 (o grifo em itálico é do autor).

É defendido, assim, o entendimento no sentido de que a realidade econômica subjacente ao fenômeno não teria o poder de prevalecer sobre a forma jurídica, razão pela qual não seria cabível a alegação, por parte da instituição de educação e assistência social, da imunidade tributária (ou da imunidade recíproca no caso dos entes políticos)[772], devendo haver a incidência normal do gravame.[773]

Há décadas, o Supremo Tribunal Federal adota exatamente esta linha de pensamento, entendendo absolutamente irrelevante a condição ou posição do "contribuinte de fato" eventualmente ocupada pela instituição educacional ou assistencial protegida pela imunidade constitucional, bem como pelo ente político imune.

É por isso que Misabel Abreu Machado[774] Derzi observa que "não cabe examinar, em cada caso concreto, se o ICMS ou o IPI teriam ou não sido suportados pela pessoa imune adquirente em suas compras, transferidos pelo mecanismo dos preços, pois segundo essa corrente, o fenômeno da repercussão teria equivocada índole econômica e não jurídica".

Como já se demonstrou no item 4.3.1 deste capítulo, durante muito tempo prevaleceu no Supremo Tribunal Federal o entendimento segundo a qual a classificação entre tributos "diretos" e tributos "indiretos", bem como a transferência do ônus do contribuinte de *jure* para o contribuinte *de facto*, eram meras questões irrelevantes de natureza eminentemente econômica, inseridas numa perspectiva

---

[772] Criticando a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica por entidades políticas, Sacha Calmon Navarro Coêlho assim se pronuncia: "Deve a União pagar o ICMS de energia que consome como consumidora final? Pela ótica de Aliomar, não. A questão de dizer que as concessionárias são contribuintes *de jure*, por isso excluídos da imunidade, é verdadeira, mas não deixa de trair certa suspicácia. Bastaria a lei dizer que elas seriam *retentoras e contribuintes os usuários* para que se apropositasse a imunidade intergovernamental em favor das pessoas políticas. É de se perguntar se uma simples opção de técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vetusto como é o da imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica". COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 262.

[773] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 82-83.

[774] DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 39.

desimportante, sendo irrelevantes para o Direito Tributário.[775]

Esta linha de pensamento foi defendida por grandes doutrinadores, como Geraldo Ataliba, que entendia que a mencionada classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" não possuía nada de jurídico, bem como também por Alfredo Augusto Becker, que a considerava artificial e sem qualquer fundamento científico, afirmando este autor que aceitar como válido e legítimo o critério da repercussão econômica significaria "o repouso na simplicidade da ignorância" (*simplicité de l´ignorance*).[776]

Exatamente sob esta perspectiva de entendimento, observe-se a seguir os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal julgados pelo Plenário e por ambas as Turmas a partir do início da década de 70, que evidenciam a posição restritiva do Tribunal quanto à imunidade tributária aqui debatida:

I – Julgamento em 1970 (Tribunal Pleno):[777]

EMENTA – Impôsto de Consumo. Serviço funerário da municipalidade de São Paulo. – Imunidade: inocorrência. II. Ainda que figure como compradora a

---

[775] "[...] houve tempo, especialmente quando das obras primeiras de Becker, Ataliba, Souto Maior, Paulo de Barros, em que eles se posicionavam preocupados em ter visão técnica, especial, dos fenômenos tributários até então afetados pela velha Ciência das Finanças, e aceitar, dentro do direito, a repercussão tributária, era tido como heresia". ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado *et all*; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 145.

[776] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 537.

[777] De todo curioso ressaltar que, por ocasião de seu voto proferido no **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, o Ministro Sepúlveda Pertence referiu-se à decisão proferida pelo STF neste processo julgado em 1970 (**RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971), como o momento decisivo em que se consolidou a posição contrária e restritiva às ideias de Aliomar Baleeiro, até então prevalecentes na Corte. Segundo o Ministro Pertence, "Por isso mesmo, durante algum tempo, o Tribunal com relação a impostos semelhantes – como o velho imposto de consumo e o IPI, que o substituiu – entendeu aplicável a regra constitucional da imunidade quando o seu beneficiário fosse o contribuinte de fato (v.g., RMS nº 19.000, 17.6.68, Victor Nunes, RTJ 46/18). Há mais de duas décadas, porém – pelo menos – a partir da decisão plenária do ERE 68.215, 9.9.70, Thompson, RTJ 59/244 – que se firmou a orientação contrária".

Entidade Pública em questão, está ela sujeita ao pagamento do imposto de consumo. Motivação. Embargos conhecidos e recebidos. Votos Vencidos.[778]

II – Julgamento em 1971 (2ª Turma):

EMENTA: Impôsto de consumo, atualmente impôsto sôbre produtos industrializados. Imunidade recíproca das entidades públicas. Tal imunidade não afasta a incidência dêsse impôsto na aquisição de mercadorias por aquelas entidades, porque, no caso, a relação jurídico-tributária é estranha a entidade pública, visto que a relação é formada pelo Fisco e o responsável legal pelo impôsto ou vendedor da mercadoria.[779]

II – Julgamento em 1972 (1ª Turma):

EMENTA: - Imposto de consumo sobre mercadoria vendida a comprador com imunidade tributária. Se a lei menciona, como contribuinte do imposto de consumo, o vendedor da mercadoria, não enseja a imunidade tributária, a que se referem o art. 31, V, a, da Constituição de 1946 e o art. 20, III, a, da Constituição

---

[778] **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971. Os referidos Embargos de Divergência foram interpostos porque a 2ª Turma do STF, em outro precedente (**RE 68.215/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Themistocles Cavalcanti, j. 08.05.1969, DJ 03.10.1969), havia proferido decisão no sentido de que "as entidades públicas de administração direta e as autarquias estão imunes aos tributos federais que recaem sôbre os seus objetos de consumo (art. 20, § 3º, da Constituição)". Tendo a União interposto os referidos embargos apontando divergência com outros precedentes da Corte, a questão veio a ser finalmente decidida pelo Plenário do STF no dia 09.09.1970, quando, por maioria de votos, prevaleceu o entendimento no sentido da incidência do chamado "imposto de consumo" (hoje IPI). A tese vencedora foi encampada pelo Relator para o acórdão, Ministro Carlos Thompson Flores, que se fundamentou em um voto vencido que havia sido proferido pelo Ministro Eloy da Rocha no ano de 1969, por ocasião do julgamento de um outro precedente do STF (**RE 68.538/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970), no qual o Ministro Thompson Flores e o Ministro Luiz Gallotti também ficaram vencidos. Assim, no precedente cuja ementa está acima (**RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971), votaram vencedores os Ministros Carlos Thompson Flores (Relator para o acórdão), Bilac Pinto, Oswaldo Trigueiro, Djaci Falcão e Luiz Gallotti. De outra banda, ficaram vencidos os Ministros Aliomar Baleeiro, Amaral Santos e Raphael de Barros Monteiro.

[779] **RE 67.814/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 22.11.1971, DJ 21.12.1971. Ao proferir seu curto voto neste recurso extraordinário, o Relator, Ministro Antonio Neder, invocou mais os seguintes precedentes para amparar a tese da não ocorrência da imunidade tributária: **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971; **RE 68.831/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Gallotti, j. 10.09.1970, DJ 16.10.1970; **RE 68.093 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 30.09.1970, DJ 27.11.1970; **RE 68.741/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 28.09.1970, DJ 23.10.1970; **RE 68.924/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 28.09.1970, DJ 27.11.1970; **RE 67.748 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 24.03.1971, DJ 26.04.1971, dentre outros.

de 1967, e o fato de ser essa mercadoria vendida à União, Estado ou Município, porque o contribuinte, no caso, não é qualquer dessas entidades, mas o vendedor, que é pessoa jurídico-privada. Recurso não provido.[780]

II – Julgamento em 1973 (1ª Turma):

EMENTA: - Imposto sobre Circulação de Mercadorias. A ele não se estende a imunidade prevista no art. 19, III, c, da Constituição, em favor das instituições de assistência social. O SESI é contribuinte do ICM, *ex vi* do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 406/68. Recurso conhecido e provido.[781]

---

[780] **RE 69.117/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 31.10.1972, DJ 01.12.1972. Ao proferir seu voto neste recurso extraordinário, para fundamentar sua tese da não incidência da imunidade tributária, o Relator, Ministro Rodrigues Alckmin, fez menção da decisão proferida pelo Plenário do STF nos autos do **RE 72.813 EDv/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 18.10.1972, DJ 11.12.1972. Neste último precedente, a Siemens do Brasil – Companhia de Eletricidade e Companhia Siderúrgica Belgo Mineira figurou como embargante, interpondo Embargos de Divergência contra a decisão que havia sido proferida pela 2ª Turma nos autos de outro recurso extraordinário (**RE 72.813/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 10.04.1972, DJ 10.06.1972). Este RE 72.813/MG, provendo o recurso da União, havia decidido que "A isenção ou imunidade do contribuinte de fato, no I.P.I., não atinge o contribuinte de jure, que é o industrial ou produtor. Realidade econômica e forma jurídica [...]". Foi contra esta decisão que a Siemens interpôs os Embargos de Divergência, alegando que este acórdão da 2ª Turma favorável à União divergia da decisão proferida pela 1ª Turma do STF em outro precedente (**RMS 16.627/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.10.1967, DJ 01.12.1967), acórdão este da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal que havia dado provimento ao recurso extraordinário da empresa Artefatos de Aço S.A, cuja ementa a seguir se transcreve: "Impôsto de consumo. Sendo indireto, que recai, afinal, sôbre o comprador, contribuinte de fato, dêle se acha isento a Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira, enquanto perdurarem os efeitos do contrato celebrado entre ela e o Govêrno Federal, para exploração das usinas e suas dependências. Recurso ordinário provido".

[781] **RE 75.505/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 20.02.1973, DJ 09.04.1973. Neste precedente, o Ministro Relator assim se pronunciou para fundamentar seu voto que não concedeu a imunidade tributária ao SESI sobre o ICM: "Essa imunidade, entretanto, não é absoluta. Primeiro, porque, como expresso no preceito citado, o que se proíbe é a criação de imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições beneficiadas. Segundo, porque a imunidade está condicionada aos requisitos da lei. [...]. Parece-me certo que o ICM não grava o patrimônio, nem as rendas, nem os serviços do SESI. Ele recai sobre a comercialização de bens de consumo e é, na verdade, pago pelo consumidor. Se s próprias agências governamentais, sem exceção, estão sujeitas ao pagamento do ICM, não vejo como possa o SESI liberar-se dessa imposição qualquer que seja a conceituação jurídica dessa entidade". Dado curioso é que este RE 75.075/PR foi utilizado pelo Ministro Octavio Gallotti por ocasião do julgamento de outro precedente (**RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990), como fundamento para valida a incidência do ICM (atual ICMS) sobre a venda de pães pela Instituição Beneficente Lar de Maria, quando, na ocasião, a 1ª Turma da Corte entendeu que não haveria de prevalecer a imunidade tributária constante do art. 19, inciso III, alínea "c" da Constituição de 1967 (Emenda nº 1-69). Como já demonstrado, este entendimento firmado pela 1ª Turma em 1990 foi posteriormente alterado no ano de 2003, tendo o Plenário do STF, por maioria, seguindo o voto do Ministro Gilmar Mendes, decidido a favor do reconhecimento da imunidade tributária à mesma entidade na mesma situação fática. (cf. **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003).

II – Julgamento em 1974 (2ª Turma):

> EMENTA: 1. Constituição de 1967, art. 20, III, a. Imunidade tributária recíproca outorgada às pessoas jurídicas de Direito Público Interno. Não se estende a pessoa ou entidade privada que venda mercadoria àquelas outras. Não importa saber qual seja o contribuinte de fato, nem é relevante a repercussão. No caso, o direito é concedido tão somente à entidade pública indicada no texto constitucional. Recurso extraordinário provido.[782]

Relativamente ao precedente acima citado, no qual o Relator, Ministro Antonio Neder, afirma não importar "saber qual seja o contribuinte de fato", é de todo oportuno conferir trecho do voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.215/SP[783], acima mencionados, onde, contrariamente a este pensamento, Baleeiro afirma que existe, sim, no plano fático da realidade, a figura do "contribuinte de fato". Nas palavras do Ministro Aliomar Baleeiro:

> [...] O que quero dizer é que o Código Tributário Nacional reconhece o fenômeno econômico da transferência do impôsto. Nem poderia deixar de reconhecer, porque é uma realidade viva, é o que acontece. Eu não posso dizer, por exemplo, que as rodas de um automóvel são quadradas, porque, evidentemente isso vai contra a realidade dos fatos. Um automóvel que tivesse as rodas quadradas não seria um automóvel e nem se moveria.
>
> Negar a vigência do que acontece em determinados tipos de impôsto, em determinadas condições do fenômeno de transferência pelo qual o contribuinte de iure transfere o ônus para o contribuinte de fato, é uma coisa que está acima

---

[782] **RE 78.623/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 17.06.1974, DJ 23.08.1974. Ao proferir seu curto voto neste recurso extraordinário, o Relator, Ministro Antonio Neder, invocou mais os seguintes precedentes para amparar a tese do não reconhecimento da imunidade tributária: **RE 68.538/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970; **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971; **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 73.056/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Thompson Flores, j. 22.11.1971, DJ 21.12.1971 e **RE 52.479/SP**, 3ª Turma, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, j. 27.10.1966, DJ 29.93.1967.

[783] **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971.

de qualquer dúvida.

> [...]. Agora, não se pode criar uma ficção de direito de que quem vai suportar determinado tributo é o contribuinte de jure, quando, na realidade, vai ser o contribuinte de fato, se, com isso, anula-se imunidade fiscal recíproca. Quando São Paulo compra uma escavadeira, um trator, uma máquina de terraplanagem por 100 milhões, e é obrigado a pagar 30%, conforme o caso, o que se dá é que o Govêrno de São Paulo vai diminuir a sua capacidade de fazer estradas, na qual há um interêsse nacional, estadual e até de segurança nacional. Essa ficção de direito não pode ser usada como técnica legislativa, porque fere frontalmente a Constituição. Para mim, é um caso de inconstitucionalidade.[784]

Regina Helena Costa[785], com total propriedade, observa que, no passado, a polêmica em torno do alcance da imunidade tributária recíproca das pessoas políticas em relação aos "tributos indiretos" foi a maior já enfrentada pelo Excelso Pretório. O elevado grau de divergência, fecundada pelos notáveis debates realizados entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, defensores de opiniões diametralmente opostas, bem demonstra ter sido essa a questão que mais ocupou o Supremo Tribunal Federal dentro do tema das imunidades fiscais até hoje.

No entanto, como registra Eduardo Sabbag[786], "a prevalência do pensamento de Bilac Pinto, materializada nos precedentes acima (dentre outros inúmeros), "[...] não ocorreu sem que houvesse uma candente e extensa rodada de debates, durante décadas, na qual ficou nítida a oscilação argumentativa".

Debaixo da Carta Política de 1946, durante um longo período que perdurou até aproximadamente 1970, o STF tinha entendimento consolidado no sentido de que deveria prevalecer a teoria da repercussão, em sua dimensão econômica, privilegiando-se, assim, uma "interpretação substancial".

---

[784] Trecho do voto do Ministro Aliomar Baleeiro (vencido) nos autos do **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971.

[785] COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 239.

[786] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 85.

Ou seja: se a entidade educacional/assistencial ou o ente público imune figurassem na relação jurídica como "contribuinte de fato", isto é, como adquirente de produtos, insumos e mercadorias de terceiros, haveria de prevalecer a imunidade, não havendo tributo a ser pago. Nas palavras de Aliomar Baleeiro[787], "a imunidade, como princípio constitucional [...] pressupõe a realidade cientificamente apurada do fenômeno da repercussão".

Bem por isso que Luiz Ricardo Gomes Aranha[788] afirmou que "o Supremo tinha maioria favorável à interpretação de que, na repercussão econômica, a imunidade continuava protegendo as entidades federativas".

Citam-se, a seguir, alguns precedentes julgados por ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal que corroboram este entendimento que, atualmente – e já há considerável tempo, precisamente desde o início da década de 70 – está superado no âmbito da Corte:

II – Julgamentos em 1967 (1ª Turma):

> EMENTA: Sendo o impôsto de consumo eminentemente indireto, que recai, a final, sôbre o comprador, de seu pagamento estão isentas as Caixas Econômicas, que gozam de imunidade tributária face ao art. 2º, § único, do Decreto n. 24.427, de 19.6.1934, revigorado pelo Decreto n. 8.455, de 26.12.1945. Recurso ordinário provido.[789]

---

[787] Trecho do voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro no julgamento do **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975.

[788] ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado *et all*; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 152.

[789] **RMS 17.380/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 13.11.1967, DJ 08.12.1967. De todo curioso ressaltar que, neste precedente, o Ministro Barros Monteiro fez menção a uma Portaria da Presidência do Supremo Tribunal Federal que estabelecia que, na aquisição de automóveis para uso dos Ministros do STF, não deveria incidir o imposto de consumo (hoje IPI), uma vez que o STF gozava de imunidade tributária em face da Constituição. Nos termos do voto, *in litteris*: "Por último, não é despiciendo lembrar, para a comprovação da tese de que o impôsto de consumo não deve ser pago pelo produtor, que a Eg. Presidência do Supremo Tribunal Federal, consubstanciado na Portaria n. 34, de 3.3.1966, publicado no D.J. de 7 do mesmo mês e ano, pg. 596, deliberando adquirir automóveis para uso dos Senhores Ministros, estatuiu ficasse ´entendido que, no faturamento dos automóveis referidos, não deve constar o impôsto de consumo, porque o Supremo Tribunal Federal goza, face à Constituição, de imunidade tributária´".

EMENTA: Impôsto de consumo. Sendo indireto, que recai, afinal, sôbre o comprador, contribuinte de fato, dêle se acha isento a Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira, enquanto perdurarem os efeitos do contrato celebrado entre ela e o Govêrno Federal, para exploração das usinas e suas dependências. Recurso ordinário provido.[790]

II – Julgamento em 1968 (1ª Turma):

EMENTA: Impôsto de consumo. Prefeitura compradora de produtos destinados exclusivamente ao seu serviço. Imunidade. Repercussão fiscal. 1) Indevido o tributo, em razão da imunidade constitucional (C.F. 1946, art. 31, V, a). 2) Precedentes: RMS 6.6699, RMS 17.380, Port. 34/66 do Pres. do S.T.F e Res. 8.162, de 22.6.67, do TSE.[791]

II – Julgamento em 1969 (2ª Turma):

EMENTA: As entidades públicas de administração direta e as autarquias estão imunes aos Tributos federais que recaem sôbre os seus objetos de consumo (art. 20, § 3º, da Constituição). Conhecimento e provimento do recurso.[792]

---

[790] **RMS 16.627/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.10.1967, DJ 01.12.1967. Chamando o "contribuinte de direito" de mero "arrecadador" do tributo, o Ministro Barros Monteiro assim se pronunciou: "Sendo o impôsto de consumo eminentemente indireto, que recai, afinal, sôbre o comprador, contribuinte de fato, não passa o produtor, contribuinte de direito, de mero agente arrecadador do tributo, para atender-se, tão somente, ao mecanismo de sua arrecadação. Se a repercussão do tributo sôbre o contribuinte é, assim fato econômico que não pode ser posto em dúvida, reconhecido, mesmo, como mostram as recorrentes pela lei [...] não pode o impôsto de consumo constituir [...] impôsto de fabricação". Neste precedente, o Ministro Barros monteiro também fez menção de outros julgados que ampararíam este entendimento, quais sejam: o **RMS 6.669/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Gallotti, j. 21.08.1959, DJ 24.09.1959, no qual ficou assentado o entendimento de que o "Impôsto de vendas e consignações não incide sôbre o "quantum" do impôsto de consumo que o fabricante recolhe ao efetuar a primeira venda", bem como o **RE 40.026/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Cândido Motta, j. 05.01.1959, DJ 13.05.1959.

[791] **RMS 19.000/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Victor Nunes, j. 17.06.1968, DJ 06.09.1968. O precedente envolvia a aquisição pela Prefeitura de Salvador, no município de São Paulo, de veículos e outros equipamentos destinados à limpeza urbana, no qual se reconheceu a legitimidade da citada Prefeitura, sendo-lhe assegurada a imunidade tributária recíproca. Lendo-se o voto do Relator, Ministro Victor Nunes, é possível ver que outro precedente ofertou suporte jurídico à decisão, qual seja: o **RMS 17.380/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 13.11.1967, DJ 08.12.1967, além de atos administrativos do próprio STF e do TSE, conforme mencionado na própria ementa.

[792] **RE 68.215/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Themistocles Cavalcanti, j. 08.05.1969, DJ 03.10.1969. Neste precedente, o Ministro Cavalcanti, para sustentar a imunidade, fez menção dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal no **RMS 16.627/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.10.1967, DJ 01.12.1967, e no **RMS 19.000/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Victor Nunes, j. 17.06.1968, DJ 06.09.1968.

Como corolário deste entendimento dominante, que desfrutou de prestígio à época no Supremo Tribunal Federal[793], o Ministro Aliomar Baleeiro, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 68.450/SP, proferiu decisão no sentido de que os entes públicos estariam legitimados a se opor judicialmente ao pagamento de impostos quando ostentassem a condição de "contribuintes de fato", podendo se valer de mandado de segurança ou de outro instrumento jurídico análogo, pois, para o Ministro Baleeiro, o que efetivamente importava era quem teria o patrimônio mutilado pelo imposto, e não quem tinha o dever legal de recolhê-lo.

O precedente em questão – RE 68.450/SP – restou assim ementado pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal:

---

[793] Podendo ser citados os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal, que reconheceram a imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" a entes ou entidades imunes quando estas figurassem como "contribuintes de fato", que suportavam o ônus financeiro do tributo: **RE 69.483/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 02.04.1970, DJ 24.04.1970; **RMS 18.264/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 04.11.1968, DJ 27.12.1968; **RMS 17.380/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 13.11.1967, DJ 08.12.1967; **RMS 16.627/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.10.1967, DJ 01.12.1967; **RMS 19.000/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Victor Nunes, j. 17.06.1968, DJ 06.09.1968, **AI 43.661/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 26.08.1968, DJ 11.10.1968; **RMS 19.260/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 04.11.1968, DJ 07.03.1969; **RMS 19.247/SP,** 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 19.11.1968, DJ 28.02.1969; **RE 68.215/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Themístocles Cavalcanti, j. 08.05.1969, DJ 03.10.1969; **RE 67.683/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Amaral Santos, j. 23.09.1969, DJ 21.11.1969; **RE 67.657/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Amaral Santos, j. 23.09.1969, DJ 29.12.1969; **RE 67.549/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 16.09.1969, DJ 03.11.1969; **RMS 19.260 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 06.11.1969, DJ 27.02.1970; **RE 68.143/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 02.10.1969, DJ 14.11.1969; **RE 67.547/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 07.10.1969, DJ 05.12.1969; **RE 67.625/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 14.10.1969, DJ 14.11.1969; **RE 68.346/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 16.10.1969, DJ 21.11.1969; **RE 68.903/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 19.10.1969, DJ 14.11.1969; **RE 67.749/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.10.1969, DJ 21.11.1969; **RE 67.548/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 23.10.1969, DJ 21.11.1969; **RE 68.144/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 07.11.1969, DJ 29.12.1969; **RE 68.344/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 13.11.1969, DJ 29.12.1969; **RE 68.538/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970; **RE 68.873/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.12.1969, DJ 24.04.1970; **RE 68.884/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 04.12.1969, DJ 04.05.1970; **RE 68.902/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 04.12.1969, DJ 08.05.1970; **RE 68.095/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 04.12.1969, DJ 08.05.1970; **RE 68.450/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.12.1969, DJ 29.12.1969; **RE 68.913/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 09.12.1969, DJ 24.04.1970; **RE 68.809/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 09.12.1969, DJ 12.06.1970; **RE 68.539/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 10.12.1969, DJ 29.12.1969; **RE 68.868/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.02.1970, DJ 20.03.1970; **RE 69.115/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.02.1970, DJ 20.03.1970; **AI 48.863 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 17.03.1970, DJ 17.04.1970; **RE 69.080/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Amaral Santos, j. 17.03.1970, DJ 15.05.1970; **AI 49.015 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 17.03.1970, DJ 17.04.1970; **RE 69.483/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 02.04.1970, DJ 24.04.1970; **RE 68.893/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 03.04.1970, DJ 22.05.1970; **RE 68.887/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Adaucto Cardoso, j. 24.04.1970, DJ 28.08.1970; **RE 69.429/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 10.09.1970, DJ 16.10.1970, dentre outros.

> EMENTA: IMUNIDADE RECÍPROCA – As unidades administrativas, imunes à tributação, e as emprêsas beneficiadas por isenção de todos os impostos federais podem, através de mandado de segurança ou outro remédio judicial idôneo, opor-se ao pagamento do impôsto de consumo, exigido de fabricantes ou outros contribuintes de iure pelos fornecimentos que lhes façam.[794]

Por outro lado, e com entendimento diametralmente oposto, o Ministro Bilac Pinto, à época integrante da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, foi o relator de um acórdão que se tornou paradigmático, qual seja, o Recurso Extraordinário nº 68.741/SP, julgado no ano de 1970, entendendo, numa visão restritiva e conservadora da imunidade tributária, que a figura do "contribuinte de fato" era absolutamente estranha à relação jurídico-tributária, não podendo o mesmo, por esta razão, invocar, a seu favor, o beneplácito constitucional da imunidade tributária.

O citado Recurso Extraordinário nº 68.741/SP restou assim ementado pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal:

> EMENTA: IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA.
>
> Não tem aplicação na cobrança do impôsto sôbre produtos industrializados. O contribuinte de iure é o industrial ou produtor. Não é possível opor à forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal precisamente

---

[794] **RE 68.450/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.12.1969, DJ 29.12.1969 (idêntico entendimento foi adotado no **RE 69.429/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 10.09.1970, DJ 16.10.1970). O primeiro precedente citado envolvia um caso em que o Departamento de Estradas de Rodagem da Bahia impetrou mandado de segurança objetivando "isentar-se" do pagamento do imposto de consumo sobre viaturas e materiais que a indústria de São Paulo adquiriu, sob o fundamento de o órgão ser beneficiário da imunidade tributária prevista no art. 31, V, "a" da Constituição de 1946. Além de citar precedentes da Suprema Corte dos Estados Unidos para fundamentar seu voto, o Ministro Baleeiro faz menção também dos seguintes precedentes do STF: **RMS 18.264/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 04.11.1968, DJ 27.12.1968; **RMS 17.380/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 13.11.1967, DJ 08.12.1967; **RMS 16.627/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 24.10.1967, DJ 01.12.1967; **AI 43.661/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 26.08.1968, DJ 11.10.1968. De se ressaltar que o entendimento do Ministro Aliomar Baleeiro, seguido por unanimidade pelos demais Ministros da 1ª Turma do STF neste RE 68.450/SP, foi posteriormente superado por ocasião do julgamento, pelo Plenário da Suprema Corte, dos Embargos de Divergência interpostos pela União, que alegava divergência jurisprudencial entre este precedente da 1ª Turma (o RE 68.450/SP), com outro precedente julgado pela antiga 3ª Turma do STF (**RE 52.479/SP**, 3ª Turma, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira, j. 27.10.1966, DJ 29.93.1967), tendo os referidos Embargos de Divergência sido providos por maioria de votos a favor da União, negando-se a imunidade tributária. **RE 68.450 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1971.

definida na lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca. [795]

Assim, na tese firmada pelo Ministro Bilac Pinto, seguida, aliás, em inúmeros outros julgamentos do STF na década de 70, não seria jamais possível se opor à forma jurídica a realidade econômica – ao contrário do que entendia e desejava Aliomar Baleeiro[796], no contexto da interpretação econômica da repercussão tributária –, uma vez que, segundo Bilac Pinto, a relação tributária se estabelecia, única e exclusivamente, entre o poder público tributante e o chamado "contribuinte de direito" (contribuinte ou responsável – art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN), não se levando em consideração o binômio "contribuinte de direito" *versus* "contribuinte de fato" e vice versa.

Informação relevante é que este pensamento restritivo quanto ao não reconhecimento da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" na aquisição de produtos, insumos e bens no mercado nacional/interno, encampado pelo Ministro Bilac Pinto na década de 70 e seguido em sucessivos julgamentos

[795] **RE 68.741/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 28.09.1970, DJ 23.10.1970. Em sua decisão neste precedente, o Ministro Bilac Pinto consignou que "[...] o Tribunal Pleno afirmou que a imunidade fiscal recíproca não tem aplicação na cobrança do impôsto sobre produtos industrializados, por isso que o contribuinte de iure é o industrial ou produtor. Nas decisões anteriores havia predominado o ponto de vista de que a realidade econômica poderia ser oposta à forma jurídica, para o fim de identificar o contribuinte de fato, embora estranho à relação tributária, e, em consequência, excluir da obrigação fiscal se se tratasse de pessoa jurídica de direito público, compreendida na regra da imunidade. Nos acórdãos recentes ficou assentada tese contrária, isto é, de que não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica e que a relação tributária se estabelece unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos têrmos da lei. De acordo com a nova interpretação, a figura do contribuinte de fato passou a ser considerada estranha à relação jurídica tributária, não podendo nela intervir, a qualquer título, para alegar que tem a seu favor a imunidade recíproca". Para fundamentar seu voto como relator, seguido à unanimidade pelos demais Ministros da 2ª Turma, o Ministro Bilac Pinto, além dos próprios argumentos de seu voto, faz menção de outros três precedentes que já haviam sido julgados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos quais se havia negado o benefício da imunidade tributária ao chamado "contribuinte de fato", por ser ele estranho à relação tributária, quais sejam: o **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970; o **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; e o **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971.

[796] Aliomar Baleeiro tinha o firme entendimento de que "O contribuinte de fato não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso o diz o art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica". Baleeiro entendia que em "[...] se tratando do caso especial das imunidades, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287.

posteriores pelo Supremo Tribunal Federal[797], tem-se mantido válido e predominante

[797]Podendo-se, dentre outros, citarem os seguintes precedentes que adotaram a linha de pensamento do Ministro Bilac Pinto: **RE 67.657 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Adaucto Cardoso, j. 14.10.1970, DJ 19.02.1971; **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971; **RE 68.888/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Thompson Flores, j. 18.09.1970, DJ 23.10.1970; **RE 68.093 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 30.09.1970, DJ 27.11.1970; **RE 68.741/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 28.09.1970, DJ 23.10.1970; **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 68.868 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 30.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 68.924/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 28.09.1970, DJ 27.11.1970; **RE 68.831/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Gallotti, j. 10.09.1970, DJ 16.10.1970; **RE 69.483 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 29.11.1970, DJ 27.11.1970; **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 71.300/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 01.03.1971, DJ 30.04.1971; **RE 69.118/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 29.04.1971, DJ 09.07.1971; **RE 69.081/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 29.04.1971, DJ 09.07.1971; **RE 69.818/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 29.04.1971, DJ 09.07.1971; **RE 69.361/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 29.04.1971, DJ 09.07.1971; **RE 68.893 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1951; **RE 68.890 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1951; **RE 68.884 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1951; **RE 68.094 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1951; **RE 67.683 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy Rocha, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1951; **RE 68.450 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 26.05.1971, DJ 09.07.1971; **RE 68.903 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 03.03.1971, DJ 26.04.1971; **RE 67.748 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 24.03.1971, DJ 26.04.1971; **RE 67.814/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 22.11.1971, DJ 21.12.1971; **RE 73.056/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Thompson Flores, j. 22.11.1971, DJ 21.12.1971; **RE 72.863/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Gallotti, j. 24.02.1972, DJ 14.04.1972; **AI 53.771 AgR/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 08.02.1972, DJ 11.09.1972; **RE 72.862/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 04.02.1972, DJ 18.08.1972; **RE 73.287/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 06.03.1972, DJ 16.06.1972; **RE 71.601/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Amaral Santos, j. 21.03.1972, DJ 26.05.1972; **RE 72.813/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 10.04.1972, DJ 10.06.1972; **RE 73.392/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 14.04.1972, DJ 26.05.1972; **RE 73.792/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 14.08.1972, DJ 29.09.1972; **RE 74.200/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 17.08.1972, DJ 11.09.1972; **RE 69.117/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 31.10.1972, DJ 01.12.1972; **RE 72.813 EDv/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 18.10.1972, DJ 11.12.1972; **RE 75.505/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 20.02.1973, DJ 09.04.1973; **RE 77.230/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.925/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 75.438/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.421/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.409/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 75.325/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.500/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.782/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.425/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 08.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 76.094/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 15.10.1973, DJ 30.11.1973; **RE 77.758/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 05.11.1973, DJ 30.11.1973; **RE 77.754/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 05.11.1973, DJ 30.11.1973; **RE 77.397/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 05.11.1973, DJ 13.02.1974; **RE 77.737/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 05.11.1973, DJ 30.11.1973; **RE 77.742/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 05.11.1973, DJ 30.11.1973; **RE 77.523/GB**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 02.04.1974, DJ 04.10.1974; **RE 78.622/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 17.06.1974, DJ 23.08.1974; **RE 78.623/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 17.06.1974, DJ 23.08.1974, **RE 76.826/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 05.12.1974, DJ 26.04.1975; **RE 81.740/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 05.11.1975, DJ 12.12.1975; **RE 69.080 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Antonio Neder, j. 19.02.1976, DJ 29.03.1976; **RE 72.040/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 30.05.1978, DJ 16.06.1978; **RE 72.625/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 30.05.1978, DJ 16.06.1978; **RE 72.482/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Antonio Neder, j. 30.05.1978, DJ 16.06.1978.

até hoje na Suprema Corte, com pouquíssimas oscilações, gozando, inclusive, de alguns adeptos no campo doutrinário.[798]

Fato inegável é que, atualmente, sobre o assunto em tela, há pouca discussão, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal, "notando-se, aqui e ali, algum entusiasmo pela postura mais liberal"[799], o que enseja motivação para uma melhor reflexão e, até mesmo, uma revisão do assunto.

Não ignorando-se o momento e o regime político (militar) reinantes no Brasil daquela época, o curioso é perceber que "o entendimento de Bilac Pinto sinalizou um afastamento da linha jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal até então prevalecente, que se pautava na aceitação das ideias de Baleeiro"[800] (teoria da repercussão em sua dimensão econômica, no qual se reconhecia a imunidade ao "contribuinte de fato", que era quem, efetivamente, suportava o ônus financeiro do tributo), e que já durara vários anos.

Com o passar dos anos, o Supremo Tribunal Federal passou a adotar tese diametralmente inversa àquela até então aceita na Corte e que era capitaneada por Aliomar Baleeiro, fato que levou com que o próprio Baleeiro chamasse tal

---

[798] É o caso de Paulo de Barros Carvalho, que, filiando-se à linha de pensamento do Ministro Bilac Pinto, defende que "A tese foi brilhantemente sustentada pelo saudoso Min. Bilac Pinto, em memoráveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal. E a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a entidade tributante, comparecendo como *contribuinte de fato*, ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico". CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 349 (os destaques são do autor).

[799] ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 137.

[800] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 88. O referido autor faz uma observação histórica muito interessante na tentativa de "explicar" a razão desta guinada jurisprudencial "pró-Bilac", quando afirma o seguinte: "[...] é possível assegurar que tal mudança de rumo no STF não se mostrou alheia ao regime político pelo qual passava o Brasil. Por mais que conheçamos a autonomia de que desfruta o Pretório Excelso, é de sabença geral que as contingências políticas advindas do regime militar, próprio do Brasil da época, levavam o governo federal a torcer pelo soçobramento da tese de Baleeiro, haja vista o desfalque que ela provocava nos cofres públicos, no caso, quanto ao Imposto de Consumo (precursor do IPI). Prevaleceu, a nosso ver, a truculência da força daquela política financeira da União em detrimento da legitimidade da vontade da Constituição".

guinada interpretativa de uma "revolução de 180º em sua jurisprudência"[801], por meio da qual o STF passou a adotar para o fenômeno da repercussão tributária uma "interpretação formal", ou seja, permitindo normalmente a incidência dos "tributos indiretos" a afastando a imunidade nas compras de bens, insumos ou mercadorias no mercado interno pelas instituições de educação e assistência social, bem como pelos entes políticos, estes detentores de imunidade tributária recíproca.

Face à consolidação deste entendimento, com sucessivos julgamentos nas turmas e no Plenário da Suprema Corte, no ano de 1976 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 591[802], ainda em vigor, e que dispõe: "A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do IPI".

Ficava, assim, escancarada a guinada jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal capitaneada pelo pensamento do Ministro Bilac Pinto, restando definitivamente superadas as ideias e o pensamento de Aliomar Baleeiro na matéria.

Pelo teor da Súmula nº 591, é possível concluir que, ainda que imune constitucionalmente, a instituição de educação e assistência social ou o ente público não gozarão da imunidade tributária nas hipóteses envolvendo a aquisição, no mercado nacional/interno, de bens, insumos e mercadorias/produtos de vendedores, fabricantes ou produtores, havendo, assim, a normal incidência do tributo na referida operação, uma vez que "o repasse do ônus financeiro, típico dos tributos indiretos, não faz com que a condição jurídica ostentada pelo ente federativo *[ou instituição de educação e assistência social]* na condição de sujeito passivo da relação jurídica

---

[801] Trecho do voto do Ministro Aliomar Baleeiro no **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975, quando este afirmou: "Em consequência, o Supremo Tribunal Federal fez uma revolução de 180º em sua jurisprudência, passando a negar a imunidade quando o Estado ou Município é contribuinte de fato do I.C., hoje IPI".

[802] A Súmula nº 591 foi aprovada na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 15.12.1976, e publicada no Diário da Justiça nas datas de 03.01.1977, 04.01.1977 e 05.01.1977. Embasaram e conferiram fundamento jurídico-jurisprudencial à referida Súmula os seguintes precedentes julgados pelo Plenário do STF: **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 68.868 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 30.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 71.300/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 01.03.1971, DJ 30.04.1971; **RE 76.826/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 05.12.1974, DJ 26.04.1975 e o **RE 69.080 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Antonio Neder, j. 19.02.1976, DJ 29.03.1976.

tributária seja deslocada para a figura do consumidor da mercadoria ou serviço".[803] Nesse sentido, pode ser citado o seguinte precedente:

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DA IMUNIDADE NÃO ALCANÇA CONTRIBUINTE DE FATO. AGRAVO IMPROVIDO. I – Entidade educacional que não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviço de energia elétrica, não tem benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. III - Agravo regimental improvido.[804]

E, até os dias atuais, o entendimento capitaneado pelo Ministro Bilac Pinto no início da década de 70 no STF, que imprimiu "uma revolução de 180º em sua jurisprudência", tem norteado as decisões da Suprema Corte, que possui jurisprudência consolidada quanto à incidência dos "tributos indiretos" na aquisição de bens, produtos e insumos no mercado interno por instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, bem como por entes públicos, independentemente da espécie de "tributo indireto".[805]

---

[803] **ARE 758.886 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 09.04.2014, DJe 19.05.2014. Adendo e grifo nosso.

[804] **AI 731.786 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 12.11.2010.

[805] Não reconhecendo a imunidade tributária em relação ao **ICMS** na aquisição de bens, insumos e produtos por instituições de educação e assistência social e por entidades políticas, podem ser citados os seguintes precedentes do STF: **ARE 758.886 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 09.04.2014, DJe 19.05.2014; **ARE 721.176 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.06.2013, DJe 12.08.2013; **RE 491.574 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.08.2012, DJe 05.09.2012; **ARE 690.382 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.12.2012, DJe 14.12.2012; **ARE 663.552 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.02.2012, DJe 09.03.2012; **AI 736.607 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 16.08.2011, DJe 18.10.2011; **AI 500.139 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 13.04.2011, DJe 06.05.2011; **AI 805.295 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.12.2010, DJe 17.02.2011; **AI 731.786 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 12.11.2010; **AI 769.925 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 16.11.2010; **AI 629.785 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 27.04.2010, DJe 20.05.2010; **AI 518.325 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010; **AI 560.219 AgR/SC** 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.03.2010, DJe 08.04.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **RE 202.987/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30.06.2009, DJe 24.09.2009; **AI 634.050 AgR/SC** 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 23.06.2009, DJe 13.08.2009; **SS 3.533/MG**, Rel. Min. Gilmar Mendes (Monocrática), j. 11.11.2008, DJe 19.11.2008; **AI 671.412 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 01.04.2008, DJe 24.04.2008; **RE 111.427/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 26.08.1988, DJ 22.09.1989.

4.6. Um convite a uma necessária rediscussão do tema e do resgate parcial dos pensamentos de Baleeiro

Passadas quase cinco décadas da derrota de Aliomar Baleeiro no Plenário do Supremo Tribunal Federal, afigura-se de todo oportuno trazer à baila a rediscussão de suas ideias (pelo menos uma rediscussão "parcial", cujos detalhes serão expostos no próximo capítulo), mais precisamente no que se refere à premissa de que os "tributos indiretos" encontram-se abrangidos pela imunidade tributária outorgada pelo texto constitucional vigente (art. 150, inciso VI, alínea "c") às instituições de educação e assistência social.

Como já explanado acima, o mesmo raciocínio é aplicável à imunidade tributária recíproca dos entes públicos (art. 150, inciso VI, "a"), considerando a similitude fática e jurídica da matéria.[806]

Isso porque se apresenta evidente que as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, de modo subalterno e totalmente indefesas, veem seus bens, suas rendas e seus serviços sendo onerados indiretamente pela competência impositiva da União (principalmente em relação ao IPI) e pelos Estados (principalmente quanto ao ICMS), o que é absolutamente vedado pelo texto constitucional.

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi[807] registra que:

---

[806] A identidade entre a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social e a imunidade tributária recíproca dos entes públicos foi mencionada pelo Ministro Carlos Velloso em voto que proferiu como Relator de um Recurso Extraordinário julgado pela 2ª Turma do STF no ano de 1996, no qual se garantiu a imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 ao Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida em relação ao ICMS na aquisição de mercadorias, tendo o Ministro Velloso afirmado: "A questão a saber é se a imunidade em apreço – idêntica, aliás, à imunidade recíproca dos entes públicos, C.F., art. 150, VI, "a" – abrangeria todos os impostos, ou seria restrita àqueles que, no CTN, são classificados como impostos sobre o patrimônio e a renda – CTN [...]". **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996.

[807] DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 46. (o grifo e o acréscimo de texto são do autor desta tese).

> "[...] as contribuições e impostos federais e estaduais sobre a produção e a circulação continuam a ser cobrados, impiedosamente, dos fornecedores das pessoas estatais *[e instituições de educação e assistênia social]* imunes e continuam assim a onerar-lhes as compras por meio da transferência de preços".

Fazendo menção à imunidade tributária recíproca, cujo raciocínio é em tudo aplicável ao caso da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, Aroldo Gomes de Mattos[808] corrobora esta linha de pensamento, afirmando que:

> [...] os recursos orçamentários dos Municípios, que são notoriamente precários para atender às suas finalidades públicas e essenciais, estão sendo espuriamente desviados a favor dos Estdos, mediante esse insólito entendimento fiscal, violando-se assim o sentido e alcance do princípio constitucional da imunidade recíproca, teleologicamente interpretado.

Face ao entendimento atualmente dominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que afasta a imunidade tributária (e a recíproca) nas situações em que as instituições de educação e assistência social figuram na posição de "contribuintes de fato" (ou consumidores final), tais instituições, nas compras que realizam, têm se revelado como grandes contribuintes dos "tributos indiretos", principalmente de ICMS e de IPI, muitas vezes sequer se dando conta disso.[809]

Em razão do fenômeno da repercussão tributária, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (e também os municípios

---

[808] MATTOS, Aroldo Gomes de. A imunidade dos municípios e a cobrança do ICMS nas contas de telecomunicações e energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 74. São Paulo, nov. 2001, p. 12.

[809] Fazendo menção à imunidade tributária recíproca, Misabel Abreu Machado Derzi tece o seguinte comentário: "É curioso que, em nosso País, os municípios ainda não se tenham dado conta do ônus tributário que suportam em suas aquisições, pagando IPI, PIS-COFINS e ICMS aos demais Entes da Federação, por transferência direta nos preços de suas compras". DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 17.

brasileiros)[810] suportam o elevado peso financeiro de tributos muito rentáveis para os entes que os cobram (União e Estados)[811], sendo inegável que a vigente interpretação do referido fenômeno atende aos interesses destas pessoas políticas mais fortes, privilegiando-as, "fazendo pender a balança em um "jogo" dotado de inconstitucionalidade".[812]

Neste cenário, não se pode conferir credibilidade ao falacioso argumento de que a política financeira dos Estados-membros (quanto ao ICMS) e da União (quanto ao IPI)[813] correriam riscos ou ficariam comprometidas em razão do reconhecimento da imunidade tributária constitucional, consubstanciada na não incidência dos "tributos indiretos".

---

[810] Tratando da imunidade recíproca, e fazendo referência à preocupação de Aliomar Baleeiro com a tributação indireta sobre os municípios, Misabel Abreu Machado Derzi assim se pronuncia: "Aliomar Baleeiro, um dos juristas mais sábios da Nação brasileira em todos os tempos, tinha consciência profunda dos efeitos redutores e confiscatórios de tais tributos sobre a renda, o patrimônio e o custo dos serviços uns dos outros. Em especial, dos Municípios brasileiros". DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 47-48.

[811] De todo oportuno ressaltar que o impacto negativo da tributação mútua – no caso da imunidade tributária recíproca, não ocorre apenas em relação aos municípios, mas também, por exemplo, entre a União e os Estados-membros, e vice-versa. Reconhecendo esta situação, confira-se o seguinte trecho do voto proferido por Aliomar Baleeiro nos autos de um recurso extraordinário, julgado no ano de 1974 pela 1ª Turma do STF: "Assim, quando a União, por exemplo, compra um equipamento qualquer e o Estado exige ICM nessa operação, quem paga (17%) é a União. Quando um Estado compra um equipamento, suponhamos caminhão de limpeza, ou de terraplanagem, e a União exige do fornecedor IPI, lega 30% do Estado, dificultando tremendamente a execução de serviços públicos mais relevantes para o País. Mas o Supremo entende que não, que o contribuinte de fato não interessa. Interessa é que o legislador diz que o contribuinte é quem paga, quem recolhe o imposto. [...]. Então, aplicando o mesmo princípio, devia-se, aqui, entender desse modo, embora, para mim, exista, realmente, contribuinte de fato. A realidade, pelo menos em relação à Constituição, não pode ser ignorada". **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975.

[812] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 92.

[813] Em julgamento ocorrido no ano de 1970 no Plenário do STF, o Ministro Carlos Thompson Flores, proferindo voto vencedor, defendeu este entendimento no sentido de que o eventual reconhecimento da imunidade tributária em relação ao IPI comprometeria a política financeira da União, nos seguintes termos: "A política financeira da União, que tem nesse impôsto o mais sólido esteio, não há como negar, ficaria comprometida. Certo não poderia ser êsse o propósito da Constituição, e menos das leis comentadas, máxime, quando se amplia o rol dos contribuintes, com as sucessivas reformas constitucionais". **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971.

Primeiro porque, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal[814], argumentos de "necessidade", ou problemas de "caixa do erário", por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. *Segundo* porque, ainda que existisse certo comprometimento das finanças da União, maior prejuízo ainda teriam as limitadas e escaças finanças das instituições de educação e assistência social (e também dos municípios), sendo "inconcebível que um ente público mais forte se prevaleça da fragilidade das entidades mais frágeis".[815]

Diante deste contexto fático, o alvo certeiro desta prejudicial situação é a própria população, principalmente aquela mais carente, uma vez que a tributação sobre os já escassos recursos das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (e também dos municípios brasileiros) acaba por atingir, de forma letal, os direitos fundamentais dos cidadãos[816] (autênticos e reais destinatários da

---

[814] "Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social. É preciso advertir o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República". A citação foi extraída de trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 150.764/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1992, DJ 02.04.1993. Neste mesmo RE 150.764/PE, abrindo divergência em relação aos votos que haviam sido proferidos pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Ilmar Galvão e Francisco Rezek, o Ministro Marco Aurélio utilizou as seguintes palavras em seu voto, que aqui merecem transcrição: "[...] não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não me preocupa aos demais Ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção, a intangibilidade da ordem constitucional".

[815] MATTOS, Aroldo Gomes de. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 136

[816] Como observa Roque Antonio Carrazza, "[...] as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas. É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcançarem pessoas, coisas ou ambas. Pensamos que esta classificação é útil e até a empregamos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que, invariavelmente, beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pelas relações que guardam com determinados fatos, bens ou situações". CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774.

exoneraçao tributária)[817], nas áreas da educação, saúde e assistência social. Em outras palavras, "o Estado acabará obtendo proveito com o exercício de uma atividade que a ele, na verdade, caberia em primeiro lugar".[818]

A atual e vigente premissa hermenêutica do Supremo Tribunal Federal no que se refere à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social (e também da imunidade tributária recíproca) em relação aos "tributos indiretos" comprova que esta situação tem levado ao enriquecimento inconstitucional da União e dos Estados e, igualmente, o empobrecimento e perda de autonomia das instituições de educação e de assistência social e dos municípios.

Observem-se, a título de exemplo[819], algumas consequências do não reconhecimento da imunidade tributária de tais instituições (e da imunidade recíproca) em relação os "tributos indiretos":

a) **Nas aquisições de bens que integram o patrimônio da instituição de educação e assistência social (ou entidade política):** se uma instituição ou município, por exemplo, adquire bens que irão integrar o seu ativo fixo, não resta dúvida que a incidência de tributos indiretos irá onerar seu patrimônio, reduzindo suas rendas. Com tal situação, prejudica-se a prestação dos serviços dirigidos à população;

---

[817] A afirmação de que as imunidades tributárias têm como destinatários finais os próprios cidadãos foi mencionada pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Em um "caloroso" debate travado na 1ª Turma do STF por ocasião do julgamento de um recurso extraordinário no ano de 1971, discordando do voto que havia sido proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro (Relator), o Ministro Amaral Santos, em voto vencedor, assim se pronunciou: "A imunidade recíproca aludida é norma constitucional, tutelar, em primeiro lugar, do direito dos cidadãos. Se um ente público, imune de impôsto, descuida de preservar o seu direito e descarrega o ônus correspondente sôbre o particular, o direito dêste foi alcançado e ofendido [...]. A razão da imunidade, em benefício dos entes públicos, também o é, por via de repercussão, em benefício dos particulares, que são a causa da existência do ente público. O Estado é meio, não é fim, salvo para aqueles que o endeusam como finalidade da existência do corpo social". **RE 70.572/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Rel. p/ acórdão Min. Amaral Santos, j. 28.09.1971, DJ 10.03.1972.

[818] Este é o entendimento de Luis Eduardo Schoueri, para quem "quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade de Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva". SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 393.

[819] Com as necessárias adaptações feitas pelo autor desta tese, os exemplos foram originalmente citados por: SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 94-95.

b) **Nas aquisições de bens em geral, insumos e consumíveis:** a despeito de não comporem o patrimônio da entidade (sendo utilizados nas atividades-meio)[820], são essenciais para que a mesma entidade consiga atingir suas finalidades essenciais[821] a que alude o art. 150, § 4º da Constituição Federal de 1988;

c) **No uso de serviços de telecomunicações e de energia elétrica:** não se pode conceber incomunicável a estrutura de uma instituição de educação e assistência social ou de um município, da mesma forma que não se vislumbra uma possível falha na prestação do serviço de iluminação pública. Para o exercício de suas atividades, as instituições de educação e de assistência social – e os municípios – precisam consumir os serviços de telefonia, além de necessitarem da prestação dos serviços de iluminação pública, sendo que, em ambos os casos, as instituições em tela (e os municípios) são tributados pelo ICMS. Diante deste quadro fático, percebe-se que o referido tributo, incidente sobre os serviços de telecomunicações e de iluminação pública[822], onera as instituições educacionais/assistenciais e os municípios exatamente sobre aquilo de que os referidos entes e entidades não podem prescindir.

---

[820] Reconhecendo a importância das atividades-meio das instituições de educação e assistência social para o atingimento de suas finalidades assistenciais, Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que: "Por ´sem fins lucrativos´ deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, **em atividades-meio** capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades. Caso contrário, a imunidade em tela ficaria reduzida à caridade e a filantropia, o que não esteve nos cálculos do contribuinte que dá à sociedade a possibilidade de cooperar com o governo nas esferas da educação e da assistência e previdência sociais (paraestatalidade) com organismos fortes, auto-suficientes e progressistas, certo que sem atividade econômica própria não poderiam tais entes desenvolver as funções educacionais e assistenciais a que se propuseram. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277. (sem grifo no original).

[821] Para o Supremo Tribunal Federal, "Sem sombra de dúvida, juridicamente, a expressão ´finalidades essenciais´ dentro desse contexto é sinônima de ´fins previstos no estatuto´". **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000.

[822] Com propriedade, Eduardo Sabbag observa que "[...] se sobre a iluminação pública não incidisse o ICMS, menor seria a Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP) que hoje se cobra, por força do art. 149-A, CF". SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 95.

Citados alguns exemplos acima, fica evidenciado que, atualmente, as instituições de educação e assistência social, bem como os municípios, são os grandes contribuintes do IPI, do ICMS e de outros "tributos indiretos", em todas as compras e aquisições que realizam no mercado interno (nacional).

Nessa toada, com total propriedade, Bruno Monteiro de Castro Amaral defende ser "preferível a intributabilidade dos cidadãos ao enriquecimento estatal".[823] De fato, já é tempo de fazer valer a real intenção do Constituinte Originário no plano teleológico da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, bem como da imunidade tributária recíproca dos entes públicos, não podendo os referidos sujeitos arcarem com os tributos indiretos em qualquer hipótese.

Defender o contrário significa ignorar o comando constitucional imunizante (e também violar o pacto federativo, no caso da imunidade recíproca), penalizando, em última análise, os cidadãos[824], pois não há como se ofertar uma contínua, eficaz e cada vez melhor prestação de serviços pelas instituições de educação e assistência social se, concomitantemente, agrava-se a imposição da carga tributária que é resultante da total desconsideração da imunidade tributária outorgada pelo Constituinte.

Perceba-se que a doutrina tem compartilhado com o entendimento do autor desta tese, opondo-se com duras críticas ao entendimento hoje[825] prevalecente no Supremo Tribunal Federal, que afasta a imunidade tributária (e a imunidade recíproca, no caso dos entes públicos) das instituições de educação e

---

[823] AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 197.

[824] Vítimas do descaso com que são frequentemente tratadas as administrações municipais, incapazes de lhes oferecer serviços minimamente dignos, impedidas que estão pela notória escassez, corrupção e má gestão dos recursos.

[825] Não somente hoje, mas desde o início da década de 70, quando o STF "abandonou" a tese do Ministro Aliomar Baleeiro – que reconhecia a imunidade tributária (e recíproca) aos "tributos indiretos" –, e se "apegou" ao entendimento restritivo do Ministro Bilac Pinto, que não reconhecia a referida imunidade. De todo curioso ressaltar que, por ocasião de seu voto proferido nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, o Ministro Sepúlveda Pertence referiu-se à decisão proferida pelo STF em um precedente específico (o **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971), como o momento decisivo em que se consolidou a posição contrária e restritiva às ideias de Aliomar Baleeiro, até então prevalecentes na Corte.

assistência social em relação aos "tributos indiretos" nas aquisições de bens, insumos e produtos no mercado interno (nacional).

Observe-se, nesse sentido, a visão de alguns destes doutrinadores, que recomendam uma revisão e reanálise do tema objeto desta tese.

Para Regina Helena Costa[826], "o entendimento do Excelso Pretório, nesse aspecto, está a ensejar revisão". Igualmente, Paulo de Barros Carvalho[827] pensa ser fundamental que o tema seja "sobrepensado".

No mesmo sentido, Luiz Ricardo Gomes Aranha[828] defende que "o Supremo Tribunal Federal irradiador, de fato e agora de direito, dos comandos jurisprudenciais nacionais, precisa reestudar a matéria, pois ainda se aferra a preconceitos superados".

A título de reforço argumentativo, a doutrina e até mesmo a jurisprudência vêm apontando para o ressurgimento e "revalorização com mais intensidade"[829] da visão de Aliomar Baleeiro.

Misabel Abreu Machado Derzi[830] defende que, "como se pode facilmente deduzir, a posição, que Aliomar Baleeiro sustentou em relação à imunidade recíproca, era a mais correta".

---

826 COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária recíproca e repercussão econômica dos impostos. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 65.

827 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 310.

828 ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 153.

829 DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 13.

830 Conforme seus comentários em: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 133.

Igualmente, Sacha Calmon Navarro Coêlho, que, a princípio, nas primeiras edições de seus Comentários, não se preocupou com o tema, veio, após, reconhecer que este merecia meditação mais intensa e propugnou uma interpretação, a mais larga possível, da imunidade, na esteira de Baleeiro. Como observa Eduardo Sabbag[831], "o mote de sua mudança de entendimento se deu diante do caso em que a Marinha do Brasil comprara chapas de aço da USIMINAS, sendo alvo do ICMS, na condição de contribuinte de fato. Ali se via, nitidamente, na visão do doutrinador, que a União estava sendo cobrada de um imposto estadual (ICMS)". E fazendo menção ao caso da aquisição do aço, Sacha Calmon Navarro Coêlho comentou: "[...] por ser a União contribuinte de fato, o seu *patrimônio* estaria sendo sugado pelo Estado parcialmente, pelo recolhimento do ICMS, porquanto se transfere ao usuário, junto com a fatura, o valor do imposto. No caso, o usuário é o governo da União". Ainda, segundo Sacha Calmon, "a tese de Baleeiro sobre o contribuinte de fato [...] nos seduz. Aí, seja qual for o imposto quando o Estado é *contribuinte de fato* (consumidor final de bens e serviços), torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando a conta".[832]

Já Humberto Ávila[833], por seu turno, dentro desta mesma linha de pensamento, afirma que "o essencial é saber se o patrimônio da entidade [...] está sendo atingido, de maneira direta ou mesmo indireta".

Novamente Regina Helena Costa[834] defende que "a imunidade [...] deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente dela beneficiário". A mesma autora[835] conclui que:

---

831 SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 97.

832 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 347.

833 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

834 COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153.

835 COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária recíproca e repercussão econômica dos impostos. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 64-65.

> Nesse ponto, cabe tecer crítica à jurisprudência consolidada na Corte. Aliomar Baleeiro demonstrou – tanto em seus magistrais votos quanto em sua impecável doutrina – que a imunidade não é ´endereçada ao contribuinte *de jure* com inteira exclusão do contribuinte *de facto´* (*RTJ* 74/77). Por outro lado, o próprio Tribunal já se pronunciou, há muito, no sentido de que a imunidade tributária tutela direitos dos cidadãos, qualificando-os como autênticos destinatários da exoneração tributária (*v.g.,* RE 70.572/BA, *RTJ* 60/475) –, o que conduz, inexoravelmente, à conclusão de que o contribuinte de fato, o consumidor final e, enfim, o cidadão são os beneficiários últimos da imunidade. Em nossa modesta opinião, o entendimento do Excelso Pretório, nesse aspecto, está a ensejar revisão.

Também na mesma linha de Aliomar Baleeiro e dos demais autores supramencionados, Edmar Oliveira Andrade Filho[836] afirma que "parece fora de dúvida razoável que a imunidade alcança os chamados impostos indiretos, incidentes sobre mercadorias e serviços adquiridos pelas pessoas jurídicas de direito constitucional interno e seus órgãos nos casos em que os adquirentes suportaram o encargo econômico do imposto".

Referindo-se ao "contribuinte de fato", Cristiano de Souza Mazeto e Maria de Fátima Ribeiro[837] entendem que é "indefectível a sua existência pela disposição que trata o CTN em seu art. 166, bem como a Súmula 546 do STF, em que todos dão conta da total existência e reconhecimento do contribuinte de fato, ou seja, aquele que embora não esteja diretamente obrigado a implementar o tributo acaba por fazê-lo".

---

[836] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imunidades tributárias na constituição federal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005, p. 116. O trecho foi citado por MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 147 e, também, por SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 98.

[837] MAZETO, Cristiano de Souza; RIBEIRO, Maria de Fátima. A imunidade dos partidos políticos e suas repercussões no contexto econômico e social. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005, p. 104. O trecho foi citado por MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 147 e, também, por SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 98.

Para Luiz Ricardo Gomes de Aranha[838], já acima citado, as ideias restritivas de Bilac Pinto têm-se mantido válidas até os dias de hoje, sem alterações significativas. No entanto, para este autor, trata-se de "algo que precisa ser visto e revisto pelo Supremo. Não é possível que a obra de notáveis como Sacha Calmon, Paulo de Barros, e, no tema, o mais elevado de todos, porque pioneiro, Aliomar Baleeiro, especialmente porque muitos deles tiveram a exemplar humildade científica no mudar de ponto de vista, não mereça reflexão judicante".

Dentre outros, por fim, também para Harrison Ferreira Leite[839], "na medida em que se retiram esses dois tributos da órbita da imunidade [ICMS e IPI], fere-se frontalmente a Constituição Federal, pois o fim previsto não foi alcançado".

As críticas a este entendimento da exclusão dos "tributos indiretos" da órbita da imunidade tributária, perceba-se, não se situam apenas no campo doutrinário, mas, já de longa data, também são feitas tanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[840], como também no próprio Congresso Nacional.[841]

---

[838] ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 152.

[839] LEITE, Harrison Ferreira. Em prol da imunidade recíproca. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 60, ano 13, jan./fev. 2005, p. 120.

[840] Nesse sentido, ver o voto do Ministro Moreira Alves nos autos do **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978.

[841] O Ministro Moreira Alves, ao proferir seu voto como Relator em um precedente julgado no ano de 1978, fez menção a um pronunciamento realizado pelo Senador Ferreira de Souza que, sob a égide da CF/1946, como Relator na Comissão de Constituição e Justiça do Senado, elaborou um parecer onde teceu duras críticas ao fato de a União exigir dos Estados e Municípios impostos alfandegários, inclusive o de importação, criticando também os inúmeros projetos de lei de isenção encaminhados ao Congresso em relação a tais impostos, o que, para o Senador, constituía algo absolutamente desnecessário, em razão de a Constituição Federal já contemplar tais impostos no bojo da imunidade tributária recíproca. Confira-se, a propósito, a manifestação do Senador Ferreira de Souza: "Esta Comissão vem sempre sustentando independer de lei especial a imunidade tributária dos Estados e Municípios em face da União, ainda em se tratando dos impostos aduaneiros, na forma do art. 31, V, da Constituição. Os projetos a respeito são, destarte, desnecessários. Se eles se sucedem, isso se deve à teimosia do Ministro da Fazenda em desconhecer a norma constitucional ou a sua omissão em propor ao Congresso a votação de lei regulando a forma de fiscalização, bem como ao comodismo das entidades públicas interessadas, que não procuram fazer valer os seus direitos, aceitando a sua transformação em favor. Por esses motivos nada impede a aprovação do projeto em causa número 488, de 1949 – em favor da Prefeitura de Campina Grande, Estado da Paraíba que quer importar material elétrico. É simplesmente uma lei desnecessária a mais num Congresso acusado de não fazer leis". A citação foi feita pelo Ministro Moreira Alves, quando este proferiu seu voto nos autos do **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978.

Como já demonstrado neste capítulo, a jurisprudência faz constante menção a Aliomar Baleeiro, estribando-se em suas ideias para defender a imunidade tributária e, de forma curiosa e duvidosa, também para rechaça-la. Tal situação fática justifica ainda mais uma criteriosa análise – e reanálise – jurisprudencial do tema ora posto, até para fins de rever suas premissas.

A propósito, observe-se como a jurisprudência constitucional e infraconstitucional tem, nos dias atuais, feito uso das ideias de Baleeiro.

Fiel ao entendimento de Aliomar Baleeiro, o Superior Tribunal de Justiça[842], em determinado momento, possuía entendimento consolidado no sentido de que o "ICMS, sendo tributo que comporta transferência do respectivo encargo financeiro, gera para o contribuinte de fato legitimidade para ir a juízo defender sua imunidade".

Também se apegando no magistério de Baleeiro, o mesmo Superior Tribunal de Justiça[843] possuía jurisprudência firmada no sentido de que o

---

[842] Reconhecendo a legitimidade do "contribuinte de fato" para ir a juízo defender sua imunidade, citam-se os seguintes precedentes do STJ: **REsp 197.345/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 18.03.1999, DJ 10.05.1999. No mesmo sentido: **REsp 48.135/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 24.08.1994, DJ 24.08.1994.

[843] Reconhecendo a legitimidade do "contribuinte de fato" para ir a juízo pleitear a repetição de indébito, cita-se o seguinte precedente do STJ: **EDcl no REsp 209.485/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ acórdão Min. Eliana Calmon, j. 15.05.2003, DJ 01.09.2003. No mesmo sentido: **REsp 5.931/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 15.03.1995, DJ 24.04.1995; **REsp 5.931/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 29.03.1995, DJ 15.05.1995; **REsp 74.553/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. José de Jesus Filho, j. 16.10.1995, DJ 26.02.1996; **REsp 62.714/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 29.11.1995, DJ 18.12.1995; **REsp 114.582/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 05.10.1999, DJ 25.10.1999; **REsp 237.025/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 22.04.2003, DJ 02.06.2003; **REsp 498.427/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 21.08.2003, DJ 15.09.2003; **REsp 817.323/CE**, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06.04.2006, DJ 24.04.2006; **REsp 846.607/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 15.08.2006, DJ 24.08.2006; **REsp 809.677/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 04.09.2007, DJ 08.10.2007; **REsp 954.076/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06.09.2007, DJ 08.10.2007; **REsp 964.256/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 06.09.2007, DJ 20.09.2007; **AgRg no REsp 1.003.046/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 21.12.2008, DJe 17.04.2008; **REsp 1.019.222/MA**, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 06.05.2008, DJe 04.06.2008; **REsp 906.405/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 27.05.2008, DJe 12.06.2008; **REsp 908.411/RN**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 19.09.2008, DJe 11.09.2008; **REsp 989.565/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 04.11.2008, DJe 25.11.2008; **REsp 848.598/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.12.2008, DJe 17.12.2008; **REsp 1.039.442/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19,03.2009, DJe 30.03.2009; **AgRg no REsp 770.705/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.11.2009, DJe 27.11.2009; **REsp 1.087.562/BA**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 17.12.2009, DJe 10.02.2010, dentre outros.

"consumidor de fato que assume o ônus econômico do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica está legitimado a pleitear a repetição do indébito da exação que lhe desfalcou o patrimônio".

No entanto, a partir do julgamento do REsp 903.394/AL (sob a sistemática dos recursos repetitivos a que se refere o art. 543-C do CPC), ocorrido em 24.03.2010, o Superior Tribunal de Justiça, imprimindo "uma revolução de 180º em sua jurisprudência" [844], abandonando as ideias de Baleeiro quanto à existência do "contribuinte de fato" e à importância do fenômeno da "repercussão tributária", e privilegiando a corrente restritiva "pró Bilac Pinto", passou a entender, no caso do IPI envolvendo fabricantes e distribuidores de bebidas, que o "contribuinte de fato" "[...] não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente [...]", não podendo "acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica [...]", razão pela qual "o direito subjetivo à repetição pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito".[845]

---

[844] A expressão constitui trecho do voto do Ministro Aliomar Baleeiro, do Supremo Tribunal Federal, nos autos do **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975.

[845] **REsp 903.394/AL**, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2010, DJe 26.04.2010. Na esteira deste precedente julgado como "recurso repetitivo" no STJ (art. 543-C do CPC), também reconhecendo a legitimidade apenas do "contribuinte de direito" para ir a juízo pleitear a repetição de indébito do IPI incidente sobre os descontos incondicionais recolhidos pelo "contribuinte de direito", citam-se mais os seguintes precedentes: **REsp 1.149.424/BA**, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 28.04.2010, DJe 07.05.2010; **AgRg no EREsp 909.980/CE**, 1ª Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 09.06.2010, DJe 16.06.2010; **AgRg no REsp 1.104.551/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 03.08.2010, DJe 12.08.2010; **REsp 802.872/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 28.09.2010, DJe 15.10.2010; **REsp 1.116.120/BA**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 28.09.2010, DJe 15.10.2010; **AgRg no REsp 1.090.782/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 19.10.2010, DJe 04.11.2010; **REsp 960.984/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15.02.2011, DJe 24.02.2011; **EDcl no AgRg no Ag 1.109.246/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 22.02.2011, DJe 03.03.2011; **AgRg no REsp 836.089/SP**, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 23.02.2011, DJe 26.04.2011; **REsp 1.191.860/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 01.03.2011, DJe 14.04.2011; **AgRg no AREsp 23.445/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **AgRg no AREsp 110.618/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 22.05.2012, DJe 26.06.2012; **AgRg no REsp 1.319.044/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.06.2012, DJe 14.06.2012; **AgRg no REsp 1.265.156/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 21.11.2013, DJe 02.12.2013; **AgRg nos EDcl no REsp 1.441.367/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 23.09.2014, DJe 10.10.2014; **EDcl no REsp 873.142/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 04.12.2014, DJe 18.12.2014; **AgRg no REsp 1.239.918/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 07.05.2015, DJe 13.05.2015; **EDcl no AgRg no REsp 1.293.248/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 12.08.2015, dentre outros.

A despeito desta guinada jurisprudencial, numa situação paradoxal muito interessante, o mesmo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.299.303/SC, ocorrido em 08.08.2012, (também sob a sistemática dos recursos repetitivos a que se refere o art. 543-C do CPC), apegando-se novamente às ideias de Aliomar Baleeiro (em especial quanto aos fenômenos da repercussão tributária e do "contribuinte de fato") e abandonando a linha de pensamento de Bilac Pinto, consolidou sua jurisprudência na questão relativa à repetição de indébito do ICMS incidente sobre energia elétrica paga pelo consumidor, assegurando a este "legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada", ressaltando o mesmo precedente que "o acórdão proferido no REsp 903.394/AL [...], dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica aos casos de fornecimento de energia elétrica".[846]

---

[846] **REsp 1.299.303/SC**, 1ª Seção, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, j. 08.08.2012, DJe 14.08.2012. Na esteira deste precedente julgado como "recurso repetitivo" no STJ (art. 543-C do CPC), também reconhecendo a legitimidade do "contribuinte de fato" (consumidor final) para ir a juízo pleitear a repetição de indébito do ICMS incidente sobre as faturas de energia elétrica, mais os seguintes precedentes: **AgRg no AgRg no REsp 1.271.201/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 11.09.2012, DJe 17.09.2012; **EDcl no AgRg no REsp 1.230.300/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 20.09.2012, DJe 27.09.2012; **AgRg no REsp 1.335.864/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 25.09.2012, DJe 28.09.2012; **AgRg no REsp 1.274.429/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 02.10.2012, DJe 09.10.2012; **AgRg nos EAg 1.235.384/MG**, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, j. 10.10.2012, DJe 19.10.2012; **AgRg no REsp 1.328.544/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 11.12.2012, DJe 04.02.2013; **AgRg no REsp 1.280.389/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.02.2013, DJe 21.02.2013; **REsp 1.202.503/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 12.03.2013, DJe 21.03.2013; **AgRg no REsp 1.323.715/CE**, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 19.03.2013, DJe 25.03.2013; **AgRg no REsp 1.310.072/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 02.04.2013, DJe 08.05.2013; **RMS 29.475/RJ**, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 10.04.2013, DJe 29.04.2013; **AgRg no REsp 1.242.499/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 06.08.2013, DJe 15.08.2013; **AgRg no AREsp 300.157/MS,** 1ª Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 18.02.2014, DJe 27.02.2014; **AgRg no REsp 1.431.260/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 11.03.2014, DJe 28.03.2014; **AgRg no AREsp 456.554/PI**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 11.03.2014, DJe 17.03.2014; **AgRg no REsp 1.430.493/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 27.03.2014, DJe 22.04.2014; **REsp 1.308.346/AL**, 1ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.04.2014, DJe 06.05.2014; **AgRg no REsp 1.332.559/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 23.09.2014, DJe 02.10.2014;; **EDcl nos EDcl no REsp 1.299.303/SC**, 1ª Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 12.11.2014, DJe 12.12.2014; **AgRg no AREsp 568.760/CE**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 20.11.2014, DJe 26.11.2014; **AgRg no AREsp 625.482/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 17.03.2015, DJe 06.04.2015; **AgRg no AREsp 519.395/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 14.04.2015, DJe 17.04.2015; **AgRg no REsp 1.293.248/MA**, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.05.2015, DJe 26.05.2015; **EDcl no RMS 28.289/MT**, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 23.06.2015, DJe 04.08.2015; **AgRg no REsp 1.362.359/PI**, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 18.08.2015, DJe 28.08.2015; **AgRg no RMS 36.307/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 25.08.2015, DJe 03.09.2015, dentre outros.

Diante deste quadro, é inegável que se há o reconhecimento ao "contribuinte de fato" quanto à sua legitimidade para pleitear em juízo o reconhecimento de sua imunidade, bem como a repetição de indébito do ICMS, não é necessário muito esforço para concluir que é sim relevante aferir quem suportou o ônus financeiro do gravame, pois, "em termos lógicos, se quem suporta o ônus tributário está sob a guarida da norma imunizante, não se pode exigir-lhe o recolhimento".[847]

Percebe-se que o entendimento do STJ corrobora a visão de Aliomar Baleeiro, ou seja, para o citado Tribunal, "o fenômeno da repercussão interessa, verdadeiramente, ao Direito Tributário e deve ser levado em consideração na análise do alcance das imunidades".[848]

O grande problema é que o Superior Tribunal de Justiça, sendo competente, de um lado, para julgar a legitimidade ativa do "contribuinte de fato" que vai a juízo com o objetivo de impedir a tributação ou requerer a devolução dos tributos pagos indevidamente, não goza de competência para tratar das imunidades tributárias, cujo tema é de índole eminentemente constitucional e de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal.

Aliás, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência vem se aproximando timidamente da doutrina de Aliomar Baleeiro, conforme comprova a ementa a seguir:

> EMENTA: TRIBUTÁRIO. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. Exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo

---

[847] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 99.

[848] AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 188.

> que se acha embutido no preço do bem adquirido. Recurso conhecido e provido.[849]

Analisando-se a ementa do precedente acima, fica evidenciado que o Supremo Tribunal Federal acredita na repercussão econômica do ônus tributário ao "contribuinte de fato", sob a forma do tributo inserido no preço da mercadoria ou serviço. Em seu voto, o Relator deste RE 164.162/SP, Ministro Ilmar Galvão, citando as palavras do Ministro Moreira Alves por ocasião do julgamento do RE 115.096/SP[850], assim se pronunciou:

> O ICM, em verdade, não onera sequer a renda auferida pela entidade para a sustentação de seus objetivos institucionais, uma vez que ele repercute economicamente no consumidor que é quem arca, economicamente, com ele, e que, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. E nem se diga que, sem essa carga tributária, tais entidades teriam melhores condições de concorrência comercial, pois a isso evidentemente não visa a imunidade que lhes é concedida.[851]

A *contrario sensu* do entendimento acima mencionado, não é difícil concluir que, enquanto for a instituição de educação/assistência social (ou o ente público) o efetivo destinatário da incidência, deverá se lhe garantir a imunidade. Noutras palavras, invertendo-se os lados da relação, sendo o fornecedor da mercadoria ou produto uma pessoa jurídica qualquer, e o adquirente a instituição de

---

[849] **RE 164.162/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.05.1996, DJ 13.09.1996. O mesmo entendimento contrário ao reconhecimento da imunidade havia sido anteriormente adotado pela 1ª Turma do STF por ocasião do julgamento do **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, e também do **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995. Posteriormente, também o **RE 281.433/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 06.11.2001, DJ 14.12.2001 decidiu no mesmo sentido. No entanto, como já se viu, por ocasião do julgamento, pelo STF, do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, foi alterado o entendimento do Tribunal, para reconhecer a imunidade tributária sobre o ICMS na comercialização de bens produzidos/fabricados pelas entidades educacionais/assistenciais a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88. No ano de 2006, este mesmo entendimento benéfico às entidades no que tange à imunidade tributária foi ratificado pelo Plenário da Suprema Corte por ocasião do julgamento do **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006.

[850] **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990.

[851] Dado curioso a ser registrado é que, originalmente, este trecho do voto do Ministro Moreira Alves proferido no RE 115.096/SP, a que fez menção o Ministro Ilmar Galvão ao proferir seu voto como relator no RE 164.162/SP, simplesmente traduziu, *in litteris*, citação de obra doutrinária de Aliomar Baleeiro.

educação/assistência social (ou um ente imune), aceitar a incidência do "tributo indireto" significaria menosprezar por completo o benefício da imunidade tributária constitucionalmente prevista e assegurada.

A propósito, observe-se, agora, o seguinte precedente do STF:

> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.[852]

Fato interessante a ser observado no precedente acima, é que o Relator, Ministro Carlos Velloso, afastando a limitação do rol classificatório de impostos sobre "patrimônio, renda e serviços" previsto em normas infraconstitucionais[853]

---

[852] **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996. Para fundamentar seu voto neste Recurso Extraordinário, o Ministro Carlos Veloso fez menção aos seguintes precedentes: **RE 87.913/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 09.12.1977, DJ 29.12.1977; **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979, bem como a um julgamento no extinto Tribunal Federal de Recursos, no qual havia atuado como Relator (AC 97.122-SP, 06.06.1989). O mesmo entendimento e a mesma ementa deste RE 203.755/ES foram utilizados pelo Ministro Carlos Velloso em outros precedentes nos quais votou como Relator, quais sejam: **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006.

[853] Neste ponto, o Ministro Carlos Velloso assim se pronunciou: "A questão a saber é se a imunidade em apreço – idêntica, aliás, à imunidade recíproca dos entes públicos, C.F., art. 150, VI, "a" – abrangeria todos os impostos, ou seria restrita àqueles que, no CTN, são classificados como impostos sobre o patrimônio e a renda – CTN, Título III, Capítulo III – Impostos sobre o patrimônio e a renda: art. 29 – ITR, art. 32, IPTU, art. 35, Imposto s/a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, art. 43, Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e o imposto sobre serviços: CTN, arts. 68 a 73. Como o ICMS, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como impostos sobre a produção e a circulação (CTN, Título III, Capítulo IV, arts. 46 e segs), costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, "c" da Constituição. A objeção, entretanto, não é procedente". **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996.

(classificação esta, aliás, que já havia sido afastada em oportunidade pretérita[854] e afastada em decisões posteriores[855] pelo STF para fins do reconhecimento da imunidade tributária), e estribando-se nas ideias de Aliomar Baleeiro, assim se pronunciou: "É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tem aplicação, às inteiras".

Atente-se, agora, para a ementa de outro precedente do Supremo Tribunal Federal, que, a despeito de emanar entendimento divergente da ementa anteriormente citada, é igualmente esclarecedora:

> EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido.[856]

---

[854] Ao proferir seu voto como Relator no RE 89.173/SP, no ano de 1978, o Ministro Moreira Alves, afastando o rol classificatório de impostos adotados por normas inferiores à Constituição (como o CTN), assim se pronunciou: "Não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade. Nem se pretenda que a cláusula final – "observados os requisitos da lei" – da letra "c" do inciso III do artigo 19 da Constituição permita à legislação complementar ou ordinária estabelecer, direta ou indiretamente, quais os impostos abarcados pela imunidade, e quais os que estão fora de seu âmbito. Essa cláusula diz respeito, não a isso, mas, apenas, aos requisitos que as instituições de educação ou de assistência social devem preencher para que mereçam o benefício constitucional. Por isso mesmo, o artigo 14 do CTN, ao se referir a tais requisitos, se limita a determina-los em relação ao que deve observar a instituição para gozar da vantagem constitucional". **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978. Este trecho do Voto do Ministro Moreira Alves proferido neste RE 89.173/SP foi também, no ano de 1990, novamente citado pelo Ministro Oscar Corrêa (voto vencido), nos autos do **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, no qual não se reconheceu a imunidade tributária sobre o ICMS à Instituição Beneficente "Lar de Maria" na comercialização de pães fabricados pela entidade.

[855] **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009. Neste precedente, se decidiu que "O Supremo fixou jurisprudência no sentido de que a imunidade de que trata o art. 150, VI, "c", da CF/88, não se submete a critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais". No mesmo sentido, também o voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[856] **RE 281.433/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 06.11.2001, DJ 14.12.2001.

Analisando-se a ementa do julgado, bem como o próprio voto do Relator, Ministro Moreira Alves, surgem os seguintes questionamentos: **a)** a tributação atinge ou não o patrimônio da entidade? **b)** com a tributação, suas rendas são ou não desfalcadas? **c)** mantida a imposição tributária, há ou não redução da eficácia dos serviços da entidade?

Fruto da divergência de entendimento existente no âmbito da 1ª e da 2ª Turmas do STF[857], o Plenário do Supremo Tribunal Federal acabou se posicionando conclusivamente nos já citados Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP[858], no qual se decidiu, por maioria de votos, que a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988 se aplicava às operações de vendas de mercadorias produzidas por entidades beneficentes, considerando, portanto, a existência do "contribuinte de fato", levando-se à prevalência e à confirmação da tese da imunidade tributária.

Neste emblemático precedente, o relevante é que se ratificou a necessidade de se analisar a aplicação da imunidade tributária de um modo teleológico. Neste ponto, é de todo esclarecedor o voto do Ministro Gilmar Mendes:

---

[857] No âmbito da 2ª Turma, o **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1998, DJ 17.11.1998 e, no âmbito da 1ª Turma, o **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995. Os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP foram interpostos pelo Estado de São Paulo ao Plenário do STF contra aquele acórdão da 2 ª Turma do STF que havia reconhecido a imunidade do ICMS à Instituição Beneficente Lar de Maria sobre bens produzidos e comercializados pela entidade. O citado acórdão restou assim ementado: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF: RE 203.755-ES, RE 87,913-SP, RE 89.173-SP, RE 88.671-RJ, RE 193.969-SP, RE 186.175-SP e RE 225.671 (AgRg)-SP. III – R.E. conhecido e provido". **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1998, DJ 17.11.1998. Para interpor os referidos Embargos de Divergência ao Plenário do STF, o Estado de São Paulo alegou que o citado acórdão da 2ª Turma do STF favorável à entidade "Lar de Maria" divergia do acima citado acórdão da 1ª Turma da Corte na mesma matéria, que havia sido assim ementado: "ICM. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE AUFERE RENDA COM PRODUÇÃO E VENDA DE PÃES. - NÃO E ELA ALCANÇADA PELA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 19, III, "C", DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1/69. PRECEDENTES DO S.T.F. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO". **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995.

[858] **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

> Assim, antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, VI, c, da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Oscar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim.[859]

No mesmo entendimento do Ministro Gilmar Mendes, foi o voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, *in verbis*:

> Sigo fiel à lição do grande Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 3ª ed., 314) – já diversas vezes invocadas nos anais da Casa (v.g, RE 87.913, 9.2.77, Alckmin; RE 89.173, M. Alves, RTJ 92/321) – segundo a qual ´A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza'.[860]

´Como anota Eduardo Sabbag[861], "é inegável que o Supremo Tribunal Federal vem se rendendo à doutrina de Baleeiro", pois, aos poucos e lentamente, "vai admitindo o fenômeno econômico-tributário da repercussão como decisivo nas hipóteses em que a entidade imune repassa o gravame ao consumidor". Aliás, sob pena de contradizer a si próprio, inclina-se a este entendimento "sobretudo naquelas situações em que a entidade imune, como consumidora final, tem seu patrimônio atingido e suas rendas reduzidas, indiretamente pela incidência de impostos".

---

[859] Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[860] Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. O mesmo voto havia, antes, também sido transcrito pelo Ministro Pertence nos autos **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, tendo sido originalmente proferido pelo Ministro Pertence nos autos do **RE 134.573/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.05.1995, DJ 29.09.1995.

[861] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 102.

Mais que a própria doutrina e a jurisprudência constitucional do STF, que caminham na direção do resgate das ideias de Baleeiro, perceba-se que o próprio Poder Executivo já sinalizou no mesmo sentido. Isso porque, no ano de 2003, foi publicado o Convênio ICMS 26/2003[862], cuja cláusula primeira autorizou a não incidência do ICMS incidente sobre os órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

Considerando o teor da referida norma federal exonerativa, a pergunta que se apresenta é a seguinte: a medida foi adotada para favorecer o fornecedor ou o próprio Estado? Ora: não é crível admitir que a medida tenha sido adotada com este objetivo, qual seja, beneficiar os fornecedores de bens, mercadorias ou serviços, que estarão isentos do ICMS, não o devendo inserir na conta, repassando-o aos Estados ou ao Distrito Federal. Isso porque é o próprio Convênio ICMS 26/2003 (§ 1º, incisos I e II da Cláusula 1ª)[863], quem determina que os fornecedores deverão descontar do preço o valor do tributo dispensado, indicando-o na respectiva nova fiscal.

Corroborando este entendimento, Bruno Monteiro de Castro Amaral[864] afirma que "o Convênio não tratou de isenção de fornecedor, mas de ratificar a imunidade do adquirente, prevista no texto constitucional, e isso nos leva à retomada das ideias de Baleeiro".

Como foi possível perceber no decorrer deste Capítulo, a análise dos votos proferidos pelos Ministros do STF revela que as duas correntes de pensamento adotaram, de um lado e de outro, os ensinamentos de Aliomar Baleeiro para fundamentar suas teses, sempre se adotando como direção a preservação do

---

862 "**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias". (grifo no original).

863 **Cláusula primeira** [...]..
§ 1º A isenção de que trata o "caput" fica condicionada:
I - ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;
II - à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;

864 AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 195.

patrimônio da entidade. De um lado, a linha de pensamento vencedora se fundamentou em Aliomar Baleeiro, apegando-se ao argumento da interpretação teleológica da imunidade; de outro lado, os pensamentos vencidos ampararam-se em Baleeiro, aplicando os rudimentos da interpretação de cunho substancial.

A primeira corrente de Ministros, defendendo a imunidade, procurou demonstrar que a incidência do ICMS acabaria prejudicando o próprio propósito de benemerência de tais entidades; já a segunda corrente, que defendia a incidência tributária, procurou deixar claro que o tributo (ICMS), sob a luz da repercussão ou translação, repercutiria economicamente no consumidor e, assim, não haveria qualquer transtorno à atividade assistencial da entidade, reforçando ainda sua linha de argumentação no sentido de que o ICMS não constituiria um tributo que incidiria sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade, colocando também em destaque as possíveis condições privilegiadas da entidade no que se refere à concorrência comercial, caso viesse prevalecer a tese da imunidade.

A despeito desta sinalização da retomada do pensamento de Aliomar Baleeiro, é inequívoco que o Supremo Tribunal Federal ainda confere prevalência às ideias de Bilac Pinto, qual seja, o de que as instituições de educação e assistência social (ou as entidades políticas), por não serem "contribuintes de direito" dos "tributos indiretos" nas aquisições de produtos, bens, insumos ou serviços no mercado interno, mas meros "contribuintes de fato", não têm direito à imunidade tributária. Nesse sentido, recentes precedentes de ambas as Turmas do STF:

> "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO DA IMUNIDADE NÃO ALCANÇA CONTRIBUINTE DE FATO. AGRAVO IMPROVIDO. I – Entidade educacional que não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviço de energia elétrica, não tem benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. III - Agravo regimental improvido".[865]

[865] **AI 731.786 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 12.11.2010.

> TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito. II - Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviços de energia elétrica, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. Precedentes. III – Agravo regimental improvido.[866]

É bem por isso que, percebendo a oscilação jurisprudencial, Luiz Felipe Silveira Difini[867] faz a seguinte advertência:

> A interpretação dos textos que as inspiram [imunidades tributárias], à luz dos princípios a que dão efetividade e das regras constitucionais aplicáveis, é objeto de reflexão por parte da doutrina e de atividade de concreção por parte da jurisprudência, ainda longe de alcançar grau de elaboração que permita identificar algo próximo de consenso doutrinário-jurisprudencial sobre questões relevantes de sua prática no direito tributário brasileiro.

A despeito da situação fática e jurídica ora apresentada, é inegável que a doutrina, a jurisprudência e, inclusive, o próprio Poder Executivo, ainda que lenta e paulatinamente, constroem, dia após dia, uma "nova" teoria da repercussão tributária, de forma a revalorizar as velhas – mas sempre atuais – ideias e pensamentos do jurista baiano Aliomar Baleeiro.

A propósito, referindo-se ao "ressurgimento", no mundo jurídico, das ideias de Baleeiro, Francisco Xavier Amaral[868], fazendo menção à imunidade tributária recíproca, registra que:

---

[866] **ARE 663.552 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.02.2012, DJe 09.03.2012.

[867] DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Apresentação**. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 7.

[868] AMARAL, Francisco Xavier. **Apresentação**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 9.

> Talvez nem mesmo Baleeiro pudesse imaginar a importância que sua tese assumiria na estrutura da Federação Brasileira. Passadas mais de três décadas, desde sua derrota no Plenário do Supremo, o entendimento de que os impostos indiretos encontram-se circunscritos ao campo de abrangência da imunidade recíproca ressurge como uma saída para o fortalecimento da autonomia financeira municipal, sem a qual não se pode cogitar de autonomia política.

Como se demonstrará com maior ênfase no próximo capítulo, há a necessidade de se conferir e privilegiar, ao fenômeno da imunidade tributária, uma interpretação extensiva e teleológica, no objetivo de, maximizando o potencial de sua efetividade, outorgar-lhe a condição de garantia e estímulo ao atingimento dos altos e nobres valores constitucionais.[869]

A despeito da ideia ou linha hermenêutica própria e inédita que será defendida pelo autor desta tese no próximo capítulo no que se refere à temática da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em face dos "tributos indiretos", ainda não utilizada como vetor interpretativo em nenhuma decisão do Supremo Tribunal Federal nesta matéria, tudo o que foi exposto no presente capítulo leva à conclusão ser bem-vindo o retorno das ideias de Aliomar Baleeiro – ainda que parcialmente –, como forma de ratificar uma melhor e mais adequada teleologia constitucional na matéria relativa às imunidades tributárias.[870]

---

[869] O conjunto de valores protegido pela imunidade e o alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, são abordados com bastante ênfase nas seguintes decisões do STF: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **ACO 803 TAR-QO/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.04.2008, DJe 26.09.2011; **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985. No mesmo sentido, no campo doutrinário, os respectivos valores são também abordados por: MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 203; BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14 e ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

[870] Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, "a Constituição de 1988 aponta mais no sentido de fortalecer a tese de Aliomar Baleeiro e de Geraldo Ataliba do que na direção de uma interpretação literal, restritiva ou formal". DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 42.

CAPÍTULO 5

UMA NOVA PROPOSTA HERMENÊUTICA PARA A JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO AOS "TRIBUTOS INDIRETOS"

5.1 A imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

O presente capítulo tratará de questão de alta envergadura constitucional: o dever de garantir a aplicação da imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º, e art. 195, § 7º da CF/88) às inteiras, ou seja, tanto em relação aos "tributos diretos" como, fundamentalmente, em relação aos "tributos indiretos", com base em um novo vetor interpretativo condutor na temática em tela, ainda não utilizado pela Suprema Corte brasileira, qual seja, "as finalidades essenciais" das referidas instituições, nas três situações fáticas apresentadas no capítulo anterior, quais sejam:

a) na venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social;

b) na aquisição de bens, produtos e insumos por tais instituições no mercado externo (importação);

c) na aquisição de bens, produtos e insumos pelas referidas instituições no mercado interno (nacional).

Como já se viu, nas duas primeiras situações fáticas acima apresentadas, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal atualmente reconhece a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos chamados "tributos indiretos", ao passo que, na terceira situação fática, o entendimento já de longa data prevalecente no âmbito da Suprema Corte é no sentido de legitimar a incidência tributária e, assim, rechaçar o reconhecimento da imunidade tributária.

Fator relevante a se rememorar é que, como visto no capítulo anterior, seja debaixo das Constituições pretéritas, como, sobretudo, sob a atual ordem constitucional, para reconhecer o direito à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em face dos "tributos indiretos" na situação fática nº 1 (venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social)[871] e na situação fática nº 2 (aquisição de bens, produtos e insumos por tais instituições no mercado externo – importação)[872], bem como para negar a imunidade na situação fática nº 3 (aquisição de bens, produtos e insumos pelas referidas instituições no mercado interno – nacional) [873], o Supremo Tribunal

---

[871] Sob a égide da CF/88, os seguintes precedentes: **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, e também o **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006.

[872] Sob a égide da CF/88, os seguintes precedentes: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.07.1996, DJ 06.12.1996; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **RE 237.497 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 06.08.2002, DJ 18.10.2002; **AI 378.454 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.10.2002, DJ 29.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **RE 401.694 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 20.06.2006, DJ 17.11.2006; **AI 535.922 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 30.09.2008, DJe 13.11.2008; **AI 669.257 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, DJe 16.04.2009; **RE 311.626 AgR/PA**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26.05.2009, DJe 25.06.2009; **RE 571.809 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 09.02.2010, DJe 25.03.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 484.661 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 05.10.2010, DJe 09.12.2010; **AI 776.205 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.10.2011, DJe 09.11.2011; **AI 785.549 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.11.2011, DJe 16.12.2011; **ARE 803.906 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.10.2014, DJe 20.11.2014; **ARE 713.903 AgR-AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.11.2014, DJe 21.11.2014; **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015, dentre outros.

[873] Sob a égide da CF/88, os seguintes precedentes: **ARE 758.886 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 09.04.2014, DJe 19.05.2014; **ARE 721.176 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.06.2013, DJe 12.08.2013; **RE 491.574 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.08.2012, DJe 05.09.2012; **ARE 690.382 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.12.2012, DJe 14.12.2012; **ARE 663.552 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.02.2012, DJe 09.03.2012; **AI 736.607 AgR/SC** 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 16.08.2011, DJe 18.10.2011; **AI 500.139 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 13.04.2011, DJe 06.05.2011; **AI 805.295 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.12.2010, DJe 17.02.2011; **AI 731.786 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 12.11.2010; **AI 769.925 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 16.11.2010; **AI 629.785 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 27.04.2010, DJe 20.05.2010; **AI 518.325 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010; **AI 560.219 AgR/SC** 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.03.2010, DJe 08.04.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **RE 202.987/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30.06.2009, DJe 24.09.2009; **AI 634.050 AgR/SC** 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 23.06.2009, DJe 13.08.2009; **AI 671.412 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 01.04.2008, DJe 24.04.2008; **RE 111.427/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 26.08.1988, DJ 22.09.1989, dentre outros.

Federal adota como única premissa, linha ou vetor interpretativo a "repercussão econômica" (também conhecida como translação ou translação; trasladação ou transladação; ou reflexão[874]), bem como seu reflexo no reconhecimento das figuras dos contribuintes "de direito" e "de fato", caracterizada fundamentalmente pelo deslocamento[875] ou transferência deste encargo tributário do devedor principal para um terceiro.[876]

Como se comprovou no capítulo anterior[877], é somente por esta única e exclusiva diretriz hermenêutica que, há décadas, tanto antes como depois dos históricos embates travados no Plenário do Supremo Tribunal Federal pelos Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, vêm se norteando a jurisprudência da Suprema Corte para ora reconhecer, e ora para negar o direito à imunidade tributária das referidas instituições diante dos "tributos indiretos".

No entanto, questiona-se: será esta única premissa, linha ou vetor hermenêutico – o da "repercussão econômica" ou "repercussão tributária" –, há décadas utilizada pelo Supremo Tribunal Federal (e também pelo Superior Tribunal

---

874 Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 147.

875 Expressando duras críticas à "teoria da repercussão" ou "translação" do tributo, e demonstrando a total a falta de juridicidade e de qualquer relevância jurídica ao referido fenômeno, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 81. Igualmente criticando o fenômeno em tela, BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 537 e 540-43 expressa uma negativa visão ao instituto da "repercussão econômica", que, a seu ver, muito mais se revela como um falso problema, que repousa na "simplicidade da ignorância" (*simplicité de l´ignorance*) – uma expressão utilizada pelo jurista De Parieu e também por SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1.

876 Ver: MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 105, verbete "imposto indireto". Igualmente, ver: MELLO, José Eduardo Soares de (Idem, p. 467, verbete "tributo indireto"), para quem o *tributo indireto* "é uma "exação fiscal em que a carga financeira do tributo tem condição de ser transferida a terceiros [...]".

877 No qual se demonstrou, inclusive, que as ideias de Aliomar Baleeiro, defensor do fenômeno da repercussão tributária, foram utilizadas pelos Ministros do STF tanto para confirmar a tese da imunidade e da não incidência tributária, como também para rechaçar e afastar a imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos". Exemplo do uso da doutrina de Baleeiro em ambos os casos foram os votos proferidos, respectivamente, pelos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003, que assegurou a imunidade tributária em relação ao ICMS no caso da venda de bens/mercadorias por instituição de educação/assistência social imune.

de Justiça e demais juízes e tribunais), o mais jurídico, correto e adequado para, à luz do texto constitucional vigente, continuar balizando o processo de interpretação das normas constitucionais imunizantes em face dos ditos "tributos indiretos"? Como se verá adiante, o autor desta tese defende que não.

É absolutamente necessário – e urgente – que o Supremo Tribunal Federal reveja o tema de fundo neste processo de interpretação das normas constitucionais, e, abandonando completamente este método hermenêutico extrajurídico[878] e inconstitucional, inaugure uma nova linha hermenêutica na temática imunidade tributária *versus* "tributos indiretos", alicerçada exclusivamente no texto constitucional vigente, sob pena de, principalmente na 3ª situação fática acima relatada (aquisição de bens, produtos e insumos pelas referidas instituições

[878] Defendendo a impossibilidade da adoção de critérios extrajurídicos no processo de interpretação das normas constitucionais, ver: BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. **Revista de Direito Público**: Caderno de Direito Tributário, n. 22, p. 320. O referido artigo foi também republicado com o título Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional na **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 94, p. 251-262, jan./ dez. 1999; HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e Sua Repercussão no Direito Tributário, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 101, jan./dez. 2006, p. 939-977; SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1; SOUZA, Rubens Gomes de. Restituição de Impostos Indiretos, in **Revista de Direito Administrativo**, v. 21, Julho-Setembro de 1950, p. 25; SCHOUERI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54 a 57; MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito Tributário, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. BRANDÃO, Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59 a 106; JÈZE, Gaston. **Cours Elémentaire de Science dês Finances et de Législation Financière Française**, Paris, 5. ed., 1912, p. 782, *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 264; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 539; ROLPH, Earl Robert. Teoria de la Economía Fiscal, Madrid, 1958, trad. de **The Theory of Fiscal Economies**, California, 1954, p. 9; GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Introdução, *in* **Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 8 e 9; MENDES, Guilherme Adolfo. Direito e Tradução. *in* **Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 225 e 226; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 24; COMPARATO, Fábio Konder. Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paul**o, v. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do Professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo, 1979, p. 127; GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32 a 34; GRAU, Eros Roberto. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica. Conferência ao XXIV Congresso de Direito Tributário – IDEPE, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 113, 2010, p. 220.

no mercado interno/nacional)[879] – e para a qual se dará especial atenção neste capítulo –, continuar a se perpetrar grave violação a diversos princípios e à real intenção do legislador constitucional, com o agravamento das consequências que este método hermenêutico extrajurídico tem causado não apenas às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (e, consequentemente, aos entes públicos no caso da imunidade recíproca), como, sobretudo, ao próprio país.

Neste contexto, não há que se confundir a "extrajuridicidade" que fundamenta e confere razão de existência às normas constitucionais imunizantes (normas estas que objetivam preservar e tutelar valores extrajurídicos[880], tais como

---

[879] A despeito de, nas duas situações fáticas acima relatadas, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assegurar a imunidade tributária em face dos "tributos indiretos", tal reconhecimento, sob o ponto de vista hermenêutico, ocorre única e exclusivamente com base em critério extrajurídico e absolutamente distante do texto constitucional (por isso, inconstitucional), qual seja, a "repercussão econômica", seu reflexo no reconhecimento das figuras dos contribuintes "de direito" e "de fato", e do deslocamento ou transferência deste encargo tributário do devedor principal para um terceiro. Também para estas duas situações fáticas nas quais a jurisprudência do STF reconhece o direito à imunidade tributária, é necessária uma revisão hermenêutica, para continuar a se assegurar tal imunidade, mas sob outro fundamento diverso, exclusivamente jurídico-constitucional.

[880] O conjunto de valores "extrajurídicos" protegidos pela imunidade tributária e o alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, são abordados com ênfase nas seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal: **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985; **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 24.08.2001; **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001; **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010; **ACO 803 TAR-QO/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.04.2008, DJe 26.09.2011; **RE 265.749 ED-ED/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.06.2011, DJe 19.08.2011; **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013. No campo doutrinário, estes valores "extrajurídicos" são também abordados por: MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 397; DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22; FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 281-282; NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC 3/93**. Caderno de direito constitucional e ciência política, ano 3, n. 13, out./dez. 1995, p. 21; LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los Derechos fundamentales**. 8. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2004, p. 20; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 203; BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209; GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 62-79, dentre outros.

valores religiosos, políticos, culturais, educacionais, sociais e econômicos), com a adoção de critérios "extrajurídicos" e infraconstitucionais ou, neste caso, de critérios "extraconstitucionais" no proceso de interpretação das normas veiculadoras de imunidades tributárias.

É também por isso que não demorará o autor desta tese para afirmar sua concordância e defesa com o pleno cabimento da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos nas aquisições de bens, insumos e produtos, quando as referidas aquisições se destinarem às "finalidades essenciais" (art. 150, VI, "c" e § 4º da CF/88) de tais entidades, sejam estas aquisições realizadas no mercado interno (nacional) ou no mercado externo (importações), sem distinção de qualquer espécie.

Noutras palavras, defender-se-á a referida imunidade tributária às instituições de educação e assistência social quanto a não incidência dos "tributos indiretos" – em especial nas hipóteses de aquisições de bens, insumos e produtos realizadas no mercado interno (nacional) – não exclusivamente sob o prisma hermenêutico "extrajurídico" (e infraconstitucional) que, há décadas, vigora na doutrina e, sobretudo, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[881], qual seja, a teoria da repercussão econômica/tributária e seu reflexo no reconhecimento das figuras dos contribuintes "de direito" e "de fato", caracterizada fundamentalmente pela eventual transferência do encargo tributário do devedor principal para um terceiro. Como visto, é exclusivamente sob este prisma hermenêutico da repercussão que o STF ora nega, e ora assegura a imunidade tributária.

Pelo contrário: a proposta hermenêutica da norma constitucional imunizante a ser defendida nesta tese, baseada em critérios eminentemente jurídico-constitucionais (e não em critérios "extrajurídicos", nem muito menos em critérios

[881] Como visto no capítulo 4 desta tese, a interminável discussão sobre o real alcance da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" não se situa apenas no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Também a doutrina possui opiniões diametralmente divergentes. No entanto, por incrível que pareça, em um ponto as opiniões "se encontram": seja na doutrina, seja na jurisprudência, as posições favoráveis e contrárias são lastreadas exclusivamente em critério extrajurídico (fenômeno da repercussão tributária) para fundamentar suas posições, seja por parte daqueles que defendem a referida imunidade e a maximização de seu alcance, seja para aqueles que a rechaçam e pugnam pela incidência dos "tributos indiretos" às instituições/entidades/entes públicos imunes.

infraconstitucionais), procura demonstrar que, na própria Constituição Federal de 1988, se encontra a premissa, a linha ou o vetor hermenêutico apto para guiar o intérprete e orientar a jurisprudência constitucional nas situações envolvendo a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos "tributos indiretos", qual seja: "AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES"[882], a que se refere o § 4º do art. 150 da CF/88.

Como se demonstrará a seguir, é exclusivamente por este critério jurídico-constitucional das "finalidades essenciais das entidades"[883] que precisa se lastrear a interpretação do dispositivo constitucional veiculador de imunidades tributárias às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos a que se referem o art. 150, inciso VI, alínea "c", e o art. 195, § 7º da CF/88, em relação a quaisquer tributos, sejam eles "diretos" ou "indiretos".

A questão que ora se apresenta para análise da comunidade jurídica, mais que uma tese de doutorado, se traduz na necessidade da prevalência da real intenção do Constituinte Originário[884], bem como na necessidade da firme interpretação dos valores, da literalidade e da teleologia dos dispositivos e regras

---

[882] Fazendo referência aos ensinamentos de Rui Barbosa Nogueira, o Supremo Tribunal Federal, interpretando a expressão "finalidades essenciais" a que se refere o art. 150, § 4º da CF/88, se pronunciou no seguinte sentido: "O alcance do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal não é outro senão elucidar a adequação da imunidade toda vez que se tenha o patrimônio, a renda e os serviços colocados à disposição das finalidades essenciais das entidades. [...]. Sem sombra de dúvida, juridicamente, a expressão ´finalidades essenciais´ dentro desse contexto é sinônima de ´fins previstos no estatuto´". **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000.

[883] Previsto textualmente no § 4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, e que dispõe: "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". (grifo do autor).

[884] Em precedente no qual se discutia a extensão da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I da CF/88, o Plenário do Supremo Tribunal Federal deixou estampada a real intenção do Constituinte Originário, no sentido de garantir desoneração tributária total aos bens, pessoas e operações protegidas pela imunidade tributária. Confira-se: "Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. [...]. A intenção plasmada na Carta Política é a de **desonerar** as exportações **por completo**, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto". **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013 (grifos do autor). No mesmo sentido: **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013.

constitucionais imunizantes. Como visto no capítulo 1 desta tese, não é de hoje que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no Brasil[885], se socorre da doutrina e da jurisprudência norte-americana na temática relativa às imunidades tributárias.

Norteada pelo espírito americano, a imunidade das instituições de educação e assistência social existe, no espírito da supremacia da Constituição, para conservar e manter, e não para destruir (the power to tax involves the power to destroy)[886], razão pela qual se impõe, aqui no Brasil, por parte do Supremo Tribunal Federal, diante da polissemia/plurissignificatidade quanto ao real alcance do dispositivo constitucional veiculador da imunidade tributária outorgada às instituições de educação e assistência social em face dos chamados "tributos indiretos", a necessidade de uma *interpretação conforme a Constituição*[887] do dispositivo

---

[885] Utilizando como fundamento jurídico decisões proferidas pela Suprema Corte Americana em matéria de imunidades tributárias, e norteando-se em balizada doutrina sobre o assunto (*v.g.,* "That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create"), ver: MARSHALL. McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316, 431 (1819). Cf. COTTON, Jr., Joseph P. (ed.). **The constitucional decisions of John Marshall**. New York: Da Capo Press. v. I, pp. 338-339; COOLEY, Thomas M. **A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the United States of the American Union**. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998, p. 613; COOLEY, Thomas M. **A treatise on de Law of Taxation**. 5. ed. Chicago, 1924), podem ser citadas, dentre outras, as seguintes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal: **RE 18.331/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Orozimbo Nonato, j. 21.09.1951; DJ 10.08.1953; **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002; **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cézar Peluso, Rel. p/ Acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013; **RE 754.554 AgR/GO**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, DJe 27.11.2013.

[886] A expressão "The power to tax involves the power to destroy" é de autoria do juiz norte-americano John Marshal, que presidiu a Suprema Corte Norte Americana durante 30 anos, e foi proferida no ano de 1819, por ocasião do julgamento do caso McCulloch *versus* Maryland. Em vernáculo, a expressão significa "No poder de tributar está o poder de destruir". Para o juiz Marshall, essa aptidão de destruir não deveria ser regulada apenas pela confiança, mas pela supremacia da Constituição. Mais informações em: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p., 235.

[887] A interpretação conforme a Constituição constitui "técnica de controle de constitucionalidade que encontra o limite de sua utilização no raio das possibilidades hermenêuticas de extrair do texto uma significação normativa harmônica com a Constituição". **ADI 3.046/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.04.2004, DJ 28.05.2004. Segundo entendimento do STF, "a técnica de interpretação conforme só é utilizável" quando a norma jurídica "[...] admite, dentre as várias interpretações possíveis, uma que a compatibilize com a Carta Magna, e não quando o sentido da norma é unívoco [...]". **ADI 1.344 MC/ES**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 18.12.1995, DJ 19.04.1996. Oportuno ressaltar que a técnica de interpretação conforme a Constituição foi recentemente utilizada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal exatamente na temática relativa às interpretações quanto ao real alcance da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º da CF/88), tendo o STF decidido que a referida imunidade também deve abranger a contribuição ao PIS, ante sua natureza jurídica de contribuição social, a despeito deste tributo não ter sido expressamente arrolado pelos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91. Nesse sentido: **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

constitucional, para que não se permita que o poder impositivo de tributar do Estado reduza a capacidade de atuação de tais entidades, acabando por destruí-las.

É necessário, assim, fazer cumprir a célere expressão do juiz norte americano Oliver Wendell Holmes Jr. (The power to tax is not the power to destroy while this Court sits) [888], de forma a conciliar os valores que informam as imunidades tributárias com os princípios que asseguram a não discriminação, a livre concorrência e a proteção do mercado interno.

Com este objetivo, três fundamentos merecem especial destaque nesta análise: **a)** o alcance da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, especialmente quanto ao patrimônio e os serviços relacionados às suas finalidades essenciais; **b)** o dever de desoneração da imunidade, de forma a haver tratamento equivalente entre as aquisições oriundas de fornecedores nacionais e estrangeiros, pois o simples fato de se ter a entidade ou ente público imune como "contribuinte de direito" nas operações de importação[889] não pode chegar ao ponto de gerar discriminação, afetação à livre concorrência e gerar prejuízos aos produtores nacionais tão somente pela condição de "contribuinte

---

[888] No ano de 1928, no conhecido caso "Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel Knox" (277 U.S. 218), julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos, o juiz Oliver Wendell Holmes Jr., contrariando a opinião anterior do juiz John Marshall, afirmou que "The power to tax is not the power to destroy while this Court sits", ou, em vernáculo, "O poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema". Ainda que com outras palavras, a referida expressão foi utilizada em um antigo precedente do STF, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato, quando este assim se pronunciou: "O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ´détournement de povoir´". **RE 18.331/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Orozimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 10.08.1953. Idêntica menção à expressão "The power to tax is not the power to destroy while this Court sits" foi feita, também, pelo Ministro Celso de Mello, quando este proferiu seu voto nos autos do **RE 754.554 AgR/GO**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, DJe 27.11.2013. Mais informações em: WALD, Arnold. **Aspectos constitucionais do poder monetário**. Revista da AJURIS. Porto Alegre: AJURIS, nº 49, Julho/1990, p. 36.

[889] Como visto no capítulo anterior, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é o de que, no caso de bens importados destinados ao uso exclusivo do ente ou entidade importadora imune, os "impostos indiretos" adquirem características de "impostos diretos", pois não haverá o repasse do ônus tributário. Para o STF, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". Nesse sentido: **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

de fato" assumida pela mesma entidade nas aquisições de idênticos bens, insumos ou produtos no mercado interno; **c)** o real e verdadeiro alcance[890] da imunidade tributária em relação aos impostos e às contribuições para a seguridade social, sem qualquer distinção quanto ao modo ou forma de incidência, desde que atendido o real destino dos bens, insumos ou produtos às "finalidades essenciais" das entidades, para compor seu patrimônio e seus serviços.

Como já visto no 3º capítulo desta tese, a imunidade tributária aplicável às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em relação à espécie tributária "IMPOSTOS"[891], se encontra assim prevista na atual Constituição:

> 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) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
> [...].
> § 4º - 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.

---

[890] Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que "[...] a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra de imunidade tributária não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais". **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010.

[891] É firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as imunidades tributárias do artigo 150 da CF/88, inclusive sob a égide de dispositivos semelhantes presentes nas Constituições de 1967 e 1969, é restrita à espécie tributária "impostos", não englobando outras espécies, como taxas e contribuições, ainda que possuam natureza tributária. Nesse sentido: **RE 129.930/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 07.05.1991, DJ 16.08.1991; **RE 141.715/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 18.04.1995, DJ 25.08.1995; **RE 211.782/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 28.08.1998, DJ 24.03.2000; **RE 215.772/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 10.11.1998, DJ 18.02.2000; **Pet 2.662 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.04.2002, DJ 16.08.2002; **RE 253.394/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 26.11.2002, DJ 11.04.2003; **PET 2.466 ED-QO/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.05.2002, DJ 24.11.2006; **RE 424.227/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 28.04.2004, DJ 10.09.2004; **RE 364.202/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 05.10.2004, DJ 28.10.2004; **AI 458.856 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 05.10.2004, DJ 20.04.2007; **RE 613.287 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.08.2011, DJe 18.08.2011, dentre outros.

Por sua vez, a imunidade tributária aplicável às entidades benefientes de assistência social em relação à espécie tributária "CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS"[892], se encontra assim prevista na Carta Política de 1988[893]:

> Art. 195. [...]:
> [...].
> § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

No campo doutrinário, a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos é classificada como da espécie "subjetivas", ou seja, concedida em razão da pessoa. Entretanto, o real sentido e o efetivo alcance a serem atribuídos a esta garantia constitucional não podem jamais ser

---

[892] Após o advento da Constituição Federal de 1988, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal passou a entender que as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social constituem uma modalidade de tributo que não se enquadra na espécie de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Nesse sentido: **RE 146.733/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992; **RE 148.331/PB**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1992, DJ 18.12.1992; **RE 150.755/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 18.11.1992, DJ 20.08.1993; **RE 150.764/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1992, DJ 02.04.1993; **ADC 1/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 01.12.1993, DJ 16.06.1995; **RE 141.715/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 18.04.1995, DJ 25.08.1995; **AI 174.540 AgR/AP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 13.02.1996, DJ 26.04.1996; **RE 210.374/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.10.1997, DJ 21.11.1997; **RE 194.762/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25.11.1997, DJ 27.02.1998; **RE 159.903/RN**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25.11.1997, DJ 13.03.1998; **RE 217.252/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 03.11.1998, DJ 16.04.1999; **RE 215.772/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 10.11.1998, DJ 18.02.2000; **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002; **RE 278.636 AgRg/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 27.03.2001, DJ 01.06.2001; **RE 224.957 AgR/AL**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 24.10.2000, DJ 16.03.2001; **RE 177.308 ED/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 10.04.2012, DJe 30.04.2012 e, também, em sede de Repercussão Geral (art. 102, § 3º da CF/88), mais recentemente o **RE 628.122/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.06.2013, DJe 27.09.2013.

[893] Sob a égide das Constituições de 1967 e 1969, o Supremo Tribunal Federal atribuía às contribuições sociais (como, *v.g.,* o FINSOCIAL) a natureza jurídica de imposto. Nesse sentido, os seguintes precedentes julgados pela Suprema Corte: **RE 103.778/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 18.09.1985, DJ 13.12.1985; **RE 106.204/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1995, DJ 18.10.1985; **RE 105.005/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 20.09.1985, DJ 11.10.1985; **RE 105.976/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1985, DJ 11.10.1985; **RE 105.660/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 24.09.1985, DJ 18.10.1985; **RE 109.484/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Célio Borja, j. 22.04.1988, DJ 27.05.1988; **RE 116.492/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Célio Borja, j. 05.08.1988, DJ 16.09.1988; **RE 170.717/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 24.03.1998, DJ 08.05.1998; **RE 252.132/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 14.09.1999, DJ 19.11.1999, dentre outros.

mitigados por uma mera classificação doutrinária[894] e nem mesmo por uma classificação adotada por normas infraconstitucionais[895], posto que tais classificações não se mostram aptas e suficientes para reduzir seu campo material.

Para que a referida imunidade tributária possa ser aplicada às instituições de educação e assistência social, a Constituição de 1988 (art. 150, VI, "c", § 4º e art. 195, § 7º) estabelece a exigência de conexão obrigatória entre o âmbito material da

---

[894] Como observa Roque Antonio Carrazza, "[...] as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas. É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcançarem pessoas, coisas ou ambas. Pensamos que esta classificação é útil e até a empregamos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que, invariavelmente, beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pelas relações que guardam com determinados fatos, bens ou situações". CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774. Para mais detalhes sobre a classificação das imunidades tributária em "objetivas" e "subjetivas", ver também: SCHOUERI, Luís Eduardo. Incidem as Contribuições Sociais sobre o Faturamento das Empresas de Energia Elétrica, Telecomunicações, Derivados de Petróleo, Combustíveis e Minerais do País (CF art. 155, § 3º)?, *in* **Grandes Questões do Direito Tributário**, v. 2. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998, p. 241-242, bem como o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 628.122/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.06.2013, DJe 27.09.2013.

[895] Antes mesmo da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal já possuía precedente no sentido de afastar qualquer rol classificatório de impostos adotados por normas infraconstitucionais no que tange à imunidade tributária. Ao proferir seu voto como Relator no RE 89.173/SP, no longínquo ano de 1978, o Ministro Moreira Alves, afastando o rol classificatório de impostos adotados por normas inferiores à Constituição (como o CTN), assim se pronunciou: "Não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade". **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978. Este trecho do Voto do Ministro Moreira Alves proferido neste RE 89.173/SP foi também, no ano de 1990, novamente citado pelo Ministro Oscar Corrêa (voto vencido), nos autos do **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990, no qual se discutia a imunidade tributária de uma instituição assistencial ainda sob a égide da Constituição de 1969. Já debaixo da Constituição de 1988, o STF reiterou este entendimento, reafirmando sua jurisprudência no sentido de que "não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles". Nesse sentido: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006. No mesmo sentido, também o voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. E, mais recentemente, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reiterou este entendimento, qual seja, o de que "a imunidade de que trata o art. 150, VI, "c", da CF/88, não se submete a critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais". **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

sua aplicação (patrimônio, rendas e prestação de serviços), e que as atividades ou operações exercidas estejam "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". Ou seja, que estejam vinculados à prestação dos serviços nas áreas da educação e da assistência social (o que inclui também a área da saúde)[896], em suas múltiplas possibilidades.

Como já dito, não importa que determinado tributo seja classificado como "subjetivo" ou "pessoal", ou, ainda, que a situação apresentada como "imune" se limite à esfera jurídica da entidade, como a "renda", o "patrimônio" ou os "serviços". Como estes tipos materiais já constituem restrições ao alcance da imunidade, há que se empregar uma linha, premissa ou vetor hermenêutico que garanta a realização dos fins almejados pela imunidade tributária de forma dinâmica, ou seja, com seu alcance sobre todos os bens e mercadorias que se destinem ao regular cumprimento de suas finalidades essenciais.

Entendimento em sentido contrário significa cercear a própria imunidade, reduzindo sua eficácia sobre aqueles tipos normativos de limitação sobre a

[896] Como foi demonstrado no 3º capítulo desta tese, não obstante o constituinte originário e o legislador ordinário não tenham incluído expressamente as áreas da educação e da saúde no segmento da assistência social (art. 203 da CF/88 e Lei nº 8.742/93), o Supremo Tribunal Federal, tanto antes, como, sobretudo, debaixo da Constituição de 1988, conferiu à assistência social um conceito mais amplo, nele incluindo as atividades educacionais e de saúde prestadas pelas entidades de saúde e de educação sem fins lucrativos, por força, principalmente, das disposições contidas nos artigos 6º e 227 da CF/88. Nesse sentido, considerando como "entidades beneficentes de assistência social" a que se refere o art. 195, § 7º da CF/88 entidades de saúde e de educação, os seguintes precedentes: **RMS 22.360/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12.12.1995, DJ 23.02.1996; **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **RE 491.538 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.03.2011, DJe 06.06.2011; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel, Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013. E, ainda, o **RE 566.622 RG/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.02.2008, DJe 24.04.2008, envolvendo a Sociedade Beneficente de Parobé, mantenedora do Hospital São Francisco de Assis, no qual foi reconhecida a repercussão geral da questão constitucional (art. 102, § 3º da CF/88), para que o STF decida se a imunidade tributária sobre contribuições sociais outorgada pelo art. 195, § 7º da CF/88 às entidades beneficentes de assistência social pode ser regulamentada por lei ordinária (no caso, pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91), ou, ao inverso, somente por lei complementar (no caso, pelo art. 14 do Código Tributário Nacional). O citado Recurso Extraordinário, em relação ao seu mérito, ainda pende de julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. Até o momento da conclusão desta tese de doutorado, somente o Ministro Marco Aurélio proferiu seu voto como Relator, dando provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela Sociedade Beneficente de Parobé, para o fim de declarar a inconstitucionalidade formal do art. 55 da Lei nº 8.212/91, tendo seu voto sido acompanhado pelos Ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia e Roberto Barroso. O julgamento foi interrompido no dia 04.06.2014, em razão de pedido de vista do Ministro Teori Zavascki.

incidência tributária. Isso porque a palavra "patrimônio", mencionada no dispositivo constitucional imunizante, i) não pode ser reduzido apenas àquele imobiliário, a justificar, por exemplo, a não incidência do IPTU[897]; ii) no mesmo sentido, a palavra "renda" não poderia significar apenas as rendas decorrentes de contribuições voluntárias feitas à entidade, para fins da não incidência do Imposto de Renda ou até mesmo do IOF, nas hipóteses envolvendo operações financeiras[898]; iii) ou, no caso da palavra "serviços", restringir a aplicação da norma constitucional imunizante apenas ao ISS sobre os serviços, ao não se considerar os bens de uso e consumo utilizados como seus insumos, a exemplo do que ocorre com a imunidade dos livros, jornais e periódicos.[899]

Se assim não fosse, bastaria que o Constituinte fizesse menção à espécie de tributo que não estaria abrangido pela imunidade, e não aqueles tipos/institutos

---

[897] Razão pela qual, como visto no item 4.5.1 capítulo anterior, a jurisprudência do STF reconhece a imunidade tributária sobre o IPTU em hipóteses como locação de imóvel a terceiros, bem como a destinação do imóvel para fins de escritório e moradia dos ministros religiosos.

[898] Motivo pelo qual, como visto no item 4.5.1 do capítulo anterior, a jurisprudência do STF reconhece a imunidade tributária não apenas sobre as rendas decorrentes das atividades estatutárias da entidade, mas também sobre inúmeras outras atividades desempenhadas pelas entidades estranhas ao estatuto social visando a captação de recursos para serem aplicados em suas finalidades essenciais, tais como: renda auferida pela cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, cobrança de ingressos em sessão de diversão pública (cinema), venda de produtos/obras de gráfica mantida por entidade assistencial, venda de livros, venda de pães, venda de ingressos para bailes e festas como diversão pública, venda de medicamentos produzidos e comercializados em farmácia de manipulação, rendas decorrentes de rendimentos e ganhos de capital em aplicações financeiras, bem como outras rendas auferidas pela entidade.

[899] A despeito de conferir uma interpretação restritiva à imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição de 1988 (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão), é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a referida imunidade alcança os insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estendendo-se aos materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência e a título de exemplo, os filmes e papéis fotográficos. Nesse sentido: **RE 504.615 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 03.05.2011, DJe 18.05.2011; **RE 495.385 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.09.2009, DJe 22.10.2009; **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **RE 289.370/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.04.2001, DJ 01.06.2001; **RE 267.690/SP** 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25.04.2000, DJe 10.08.2000; **RE 204.234/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 10.10.1997; **RE 178.863/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.03.1997, DJ 30.05.1997; **RE 203.706/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 25.11.1997, DJ 06.03.1998; **RE 226.441/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 05.05.1998, DJ 21.08.1998; **RE 215.798/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 16.12.1997, DJ 27.03.1998; **RE 193.883/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22.04.1997, DJ 01.08.1997; **RE 174.476/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997; **RE 190.761/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997; **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 24.08.2001, dentre outros.

citados na norma constitucional imunizante, quais sejam, o “patrimônio”, a “renda” ou os “serviços” das entidades.

De forma didática, é possível designar os principais elementos prescritos como “condições” para que a imunidade tributária em tela possa, adequada e eficazmente, cumprir seus fins constitucionais, quais sejam:

a) *Subjetivo*: a imunidade tributária alcança todas as *instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos*, englobando-se, neste conceito, aquelas que se dedicam às atividades na área da saúde, educação e assistência social;

b) *Finalístico*: seu reconhecimento encontra-se vinculado ao atendimento das *finalidades essenciais* destas instituições, como “renda”, “patrimônio” ou “serviços” da pessoa jurídica imune;

c) *Delimitação impositiva*: o real alcance da imunidade tributária não pode se restringir apenas aos impostos incidentes sobre o “patrimônio”, a “renda” e os “serviços”, mas também e necessariamente sobre todos aqueles tributos que possam alcançar operações com bens, insumos, produtos ou serviços que mantenham relação com as atividades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, sejam eles impostos (art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88), sejam contribuições sociais para o financiamento da seguridade social (art. 195, § 7º da CF/88);

d) *Formal*: o direito à imunidade tributária somente poderá ser efetivamente exercido pelas instituições caso estas promovam suas atividades sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.[900]

Como se percebe, a delimitação dos reais efeitos dessa imunidade tributária só é passível de ser atingida adequadamente através da integração dos

[900] No capítulo 3 desta tese, foram analisados, em detalhes, os requisitos constitucionais (item 3.2 e seus subitens) e infraconstitucionais (item 3.3 e seus subitens) necessários para que as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos possam usufruir da imunidade tributária.

elementos “subjetivo”, “material” e “finalístico” da referida imunidade, conforme teste de determinação da presença da instituição de educação e assistência social no cumprimento de sua finalidade essencial, seja nas atividades de assistência social propriamente ditas, seja nas atividades de educação, seja no desempenho das atividades de saúde.

É a partir da confirmação desses pressupostos que o “patrimônio” constituído, assim como as operações e atividades que estejam relacionadas à aquisição e continuidade da formação desse patrimônio, estará abrangido pela imunidade tributária, sempre.

De igual modo, não apenas a prestação dos “serviços” propriamente dita estará imune, mas também estarão cobertos pela imunidade tributária todos aqueles insumos necessários a esta prestação de serviços, como bens, materiais e meios necessários à realização dos referidos serviços.

Deve ser relembrado que a norma constitucional de imunidade tributária, enquanto cláusula pétrea[901] e instituto jurídico intangível à mão do constituinte

[901] O STF teve a oportunidade de se pronunciar mais de uma vez no sentido de atribuir às imunidades tributárias o rótulo de cláusulas pétreas. Nesse sentido, citam-se recentes manifestações: “As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário”. **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014. “Registrei que a jurisprudência desta Corte tem reconhecido o status de cláusula pétrea das imunidades tributárias quando a serviço de um direito fundamental [...], bem como que a norma imunizante garante o não tolhimento do exercício de direitos constitucionalmente contemplados por meio da tributação”. **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013 e **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014. “Ademais, é pertinente registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido que a norma que versa sobre imunidades tributárias, quando a serviço de um direito fundamental, constitui cláusula pétrea”. **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013. “Em favor dessa conclusão, pesam as peculiaridades do caso, em que uma pessoa constitucional, albergada pela cláusula pétrea da imunidade tributária recíproca frente à incidência de impostos (art. 150, VI, *a*, da CF), está sofrendo restrições ao regular desempenho de suas funções típicas, essenciais a toda a população, em decorrência de um débito de duvidosa legitimidade jurídica”. **ACO 2.023 TA-Ref/AC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.04.2013, DJe 12.06.2013; **ACO 1.507 TA-Ref/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.04.2013, DJe 13.06.2013. No mesmo sentido: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994. Em sentido contrário, não aceitando a norma constitucional de imunidade tributária como uma cláusula pétrea quando não veiculadora de direito ou garantia fundamental (sendo, por isso, possível sua supressão por Emenda Constitucional), ver o seguinte precedente: **RE 372.600/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.12.2003, DJ 23.04.2004.

derivado[902], exerce papel de relevo no contexto do sistema tributário, na medida em que objetiva garantir a aplicabilidade efetiva de valores jurídicos[903] constantes do ordenamento, bem como de valores extrajurídicos[904].

---

[902] Entendendo que a imunidade tributária constitui instituto jurídico intangível à mão do constituinte derivado, os seguintes precedentes do STF: **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014. No mesmo sentido, sobre a impossibilidade de uma emenda constitucional restringir o campo de atuação da norma imunizante: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14. Em sentido contrário, entendendo que as cláusulas pétreas não podem ser abolidas, mas podem ser alteradas, ver: ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 171.

[903] Entendendo que as imunidades tributárias visam proteger valores constitucionalmente reconhecidos no ordenamento jurídico, e ligando-as aos direitos e garantias individuais, Aliomar Baleeiro já registrava que "[...] a grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc.) ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutíveis, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição. Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar [...]". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14. No mesmo sentido, Humberto Ávila registra que "As atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado. Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. [...]. Isso equivale a dizer que a causa justificadora da imunidade é facilitar, por meio da exclusão dos encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

[904] No campo doutrinário, os valores "extrajurídicos" da imunidade tributária são abordados por: MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 397; DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22; FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 281-282; NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC 3/93**. Caderno de direito constitucional e ciência política, ano 3, n. 13, out./dez. 1995, p. 21; LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los Derechos fundamentales**. 8.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2004, p. 20; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 203; BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 14 e ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209; GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 62-79, dentre outros.

Sob o ponto de vista estritamente normativo, as imunidades tributárias constituem garantias constitucionais dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores infraconstitucionais, estabelecendo expressamente a proibição do exercício da competência no âmbito material autorizada pela Constituição Federal e, em contrapartida, destinada mediatamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes o direito público subjetivo[905] de não serem tributados sobre seus bens, patrimônio, rendas, serviços ou situações constitucionalmente declaradas imunes.

A despeito das particularidades envolvendo a natureza jurídica das normas constitucionais imunizantes – o que foi objeto do 2º capítulo desta tese –, de todo oportuna a citação do pensamento de Antonio Roberto Sampaio Dória[906], para quem a imunidade corresponde à exclusão do campo de competência tributária dos entes políticos, estendendo-se às atividades realizadas pela pessoa imune, tendo em vista as finalidades pretendidas.

Para o citado autor:

> 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 destinatários.
>
> 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

[905] Associando imunidade tributária a um direito público subjetivo, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 773; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 136; SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996, p. 102-103, além de TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 61.

[906] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. **Revista de Direito Tributário** n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 69-70.

> concedida (e por força de motivos que interessam à própria estrutura e imanência do regime), à margem do método de divisão das despesas públicas.[907]

Como registra Agustin Gordillo[908], as normas jurídicas deverão estar jungidas a outros valores e princípios no propósito de alcançar a completude do mundo jurídico, o que, necessariamente, avocará o processo interpretativo. Entre a norma e o fato se interpõe, portanto, a interpretação, isto é, aquela atividade que,

---

[907] No mesmo sentido, entendendo que a imunidade tributária deve ser vista como uma exclusão ou supressão constitucional da competência tributária, ver: BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 217-218; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 153; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64; FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 370; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Financeiras, 1964, p. 117; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 206; SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001; BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 79-96; MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 327; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Apresentação. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9; CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A imunidade e as garantias constitucionais – Alcance do art. 150, VI, "d" da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 31-32; MAIOR, José Souto Borges. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 409-410. Em sentido diverso, ou seja, entendendo que a imunidade tributária não se situa no campo da exclusão ou supressão da competência tributária, ver: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 45; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 313-315; CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 110; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 181-186; SOBRINHO, José Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996, p. 63. No STF, entendendo que a imunidade tributária se configura como típica supressão constitucional da competência tributária, ver: **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013. Em sentido diverso, entendendo que se está diante de típica regra negativa de competência, o STF já decidiu que "a regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a *priori*, o poder impositivo do Estado [...] mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional". **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013. No mesmo sentido: **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013; DJe 12.02.2014.

[908] GORDILLO, Agustin. **Une introduction au droit**. London: Esperia Publications Ltd., 2003, p. 18-19.

coextensiva à compreensão em todo processo cognitivo, assume, no fenômeno jurídico, um aspecto peculiar. Eis aí, portanto, a importância da etapa interpretativa[909] ao processo, que, ressalte-se, não desconhece a problemática semântica da "interpretação *versus* aplicação" tanto no campo doutrinário[910], como no jurisprudencial.[911]

Desta forma, mencionar que as normas jurídicas têm o dever de proceder a uma ordenação mínima da vida em sociedade significa, em última análise, acatar o "mínimo" a que devem proceder, sobretudo porque, caso se apresentem desordenadas no mundo do Direito, tenderão a pôr em risco o funcionamento do próprio ordenamento jurídico.

---

[909] Acerca do processo de interpretação, Eros Roberto Grau assevera: "Antes disso, no entanto, importantíssimo deve ser explicitado, atinente ao equívoco reiteradamente consumado pelos que supõem que se interpretam normas. O que em verdade se interpreta são textos normativos; da interpretação dos textos resultam as normas". GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 27.

[910] Sobre este dilema, Eros Roberto Grau conclui: "Os juristas têm afirmado que interpretação do direito é sinônimo de aplicação do direito, todavia, como se vê, sobre esta assertiva recaem inúmeros problemas. O fato de que se interpreta os textos normativos, produzindo normas jurídicas, com o objetivo de aplicá-las a fatos concretos, os quais orientarão a interpretação dos textos, não transforma a chamada interpretação do direito em atividade idêntica à aplicação. Nesta linha, por exemplo, deve-se ter cuidado ao afirmar que a interpretação é prudência, uma vez que o direito oferece inúmeras possibilidades interpretativas, dentro das quais o intérprete deve decidir pela mais adequada. Em nossa opinião, a prudência está no campo da aplicação, no momento em que se dará a concretização, a escolha de uma das possibilidades abstratas com vistas às circunstâncias do caso concreto. Eros Grau sustenta que "interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]". GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39. No mesmo sentido, Tullio Ascarelli, que afirma que o "Objeto da interpretação não é uma ´norma´, e sim um texto (ou um comportamento) e, portanto, sempre por força de um dado que a rigor pode dizer-se ´passado´, histórico, que se formula a ´norma´ (como ´presente´ e, antes ainda, projetada no ´futuro´). Esta, uma vez expressa, volta necessariamente a ser ´texto´. A rigor a norma vive como ´norma´ só no momento em que vem a ser aplicada; e por isso, precisamente, toda aplicação de uma norma requer a interpretação de um texto (ou de um comportamento), ou seja, na realidade, a formulação (para os fins de aplicação) da norma". ASCARELLI, Tullio. **Giurisprudenza constituzionale e teoria dell´interpretaione**. In: ASCARELLI, Tullio. **Problemi giuridici**. Vol. 1, Milano: Giufrè, 1959, p. 140). Em sentido diverso, entendendo que, no processo hermenêutico, a aplicação é inerente à compreensão, compondo um só todo com a compreensão e a interpretação, ver: GADAMER, Hans-Georg, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 30-31.

[911] "O intérprete produz a norma a partir dos textos e da realidade. A interpretação do direito tem caráter constitutivo e consiste na produção, pelo intérprete, a partir de textos normativos e da realidade, de normas jurídicas a serem aplicadas à solução de determinado caso, solução operada mediante a definição de uma norma de decisão. A interpretação/aplicação do direito opera a sua inserção na realidade; realiza a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular; em outros termos, ainda: opera a sua inserção no mundo da vida". **ADPF 153/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.04.2010, DJe 05.08.2010.

É bem por isso que, como já assentado pelo próprio Supremo Tribunal Federal[912], a interpretação judicial desempenha um papel de fundamental importância, não só na revelação do sentido das regras normativas que compõem o ordenamento positivo, mas, sobretudo, na adequação da própria Constituição às novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam a sociedade contemporânea.

Noutras palavras, o processo de interpretação judicial se traduz em

---

[912] Sobre a relevância do processo de interpretação judicial, o Supremo Tribunal Federal, em voto de lavra do Ministro Celso de Mello, se pronunciou no sentido de que "[...] a interpretação judicial desempenha um papel de fundamental importância, não só na revelação do sentido das regras normativas que compõem o ordenamento positivo, mas, sobretudo, na adequação da própria Constituição às novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam a sociedade contemporânea", uma vez que, "[...] no poder de interpretar os textos normativos, inclui-se a prerrogativa judicial de reformulá-los, em face de novas e cambiantes realidades sequer existentes naquele particular momento histórico em que tais regras foram concebidas e elaboradas. Importante rememorar que "o poder de interpretar a Constituição envolve, em muitos casos, o poder de formulá-la. A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplica-la (...). Nos Tribunais incumbidos da guarda da Constituição, funciona, igualmente, o poder constituinte. Cumpre referir que o poder de interpretar o ordenamento normativo do Estado, ainda que disseminado por todo o corpo social, traduz prerrogativa essencial daqueles que o aplicam, incumbindo, ao Judiciário, notadamente ao Supremo Tribunal Federal – que detém, em matéria constitucional, ´o monopólio da última palavra´ - o exercício dessa relevantíssima atribuição de ordem jurídica. A regra de direito – todos sabemos – nada mais é, na expressão do seu sentido e na revelação do seu conteúdo, do que a sua própria interpretação. Na realidade, a interpretação judicial, ao conferir sentido de contemporaneidade à Constituição, nesta vislumbra um documento vivo a ser permanentemente atualizado, em ordem a viabilizar a adaptação do "corpus" constitucional às novas situações sociais, econômicas, jurídicas, políticas e culturais surgidas em um dado momento histórico, para que, mediante esse processo de "aggiornamento", o estatuto fundamental não se desqualifique em sua autoridade normativa, não permaneça vinculado a superadas concepções do passado, nem seja impulsionado, cegamente, pelas forças de seu tempo. Ou, em outras palavras, a interpretação emanada dos juízes e Tribunais será tanto mais legítima quanto mais fielmente refletir, em seu processo de concretização, o espírito do tempo, aquilo que os alemães denominam "Zeitgeist". Em uma palavra, Senhores Ministros: a interpretação judicial há de ser vista como instrumento juridicamente idôneo de mutação informal da Constituição, revelando-se plenamente legítima adequação da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea. [...]. Daí a correta observação feita pelo eminente Ministro GILMAR MENDES, ao reconhecer ´que a revolução jurisprudencial sempre foi uma marca de qualquer jurisdição de perfil constitucional´, para enfatizar, a partir dessa constatação, que ´A afirmação da mutação constitucional não implica o reconhecimento, por parte da Corte, de erro ou equívoco interpretativo do texto constitucional em julgados pretéritos. Ela reconhece e reafirma, ao contrário, a necessidade de contínua e paulatina adaptação dos sentidos possíveis da letra da Constituição aos câmbios observados numa sociedade que, como a atual, está marcada pela complexidade e pelo pluralismo". **HC 90.450/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009. No mesmo sentido: **ADI 3.345/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.08.2005, DJe 19.08.2010; **HC 96.772/SP**, 2ª Turma, Rel Min. Celso de Mello, j. 09.06.2009, DJe 20.08.2009; **HC 94.695/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009; **HC 91.361/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008 DJe 05.02.2009; **HC 93.280/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 16.05.2013.

instrumento juridicamente idôneo de mutação informal da Constituição[913], revelando-se plenamente legítima a adequação da própria Constituição da República, quando imperioso compatibilizá-la com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea.

No entanto, este processo de interpretação judicial, enquanto instrumento subjetivo de mutação informal da Constituição outorgado aos juízes e tribunais – em especial ao Supremo Tribunal Federal – há que ser exercido com responsabilidade, idoneidade e imparcialidade, sempre tendo em vista o bem comum. Considerando a ampla subjetividade outorgada aos juízes e tribunais neste processo de interpretação judicial, principalmente em face do "modismo jurídico" da chamada "ponderação de valores" e dos critérios da "proporcionalidade" e "razoabilidade", tem toda razão Eros Roberto Grau[914] quando o mesmo afirma que tem medo dos juízes.

Neste contexto, questão relevante a ser posta é que qualquer interpretação de um preceito constitucional veiculador de imunidade tributária, conforme

---

913 No campo doutrinário, ligando a interpretação judicial ao processo de mutação informal da Constituição, ver: JELLINEK, Georg. **Reforma y Mutación de la Constitución**, tradução espanhola de Christian Förster, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 15-35; DAU-LIN, Hsü. **Mutación de La Constitución**, tradução espanhola de Christian Förster e Pablo Lucas Verdú, Bilbao, 1998, p. 68 e ss; CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. V. II, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p. 403; FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição: Mutações Constitucionais e Mutações Inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986; BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997; COELHO, Inocêncio Mártires Coelho. **Interpretação Constitucional**. 3. ed. São Paulo: IDP/Saraiva, 2007, p. 55-60; BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 145-149; PEDRA, Adriano Sant´Ana. **A Constituição Viva: Poder Constituinte Permanente e Cláusulas Pétreas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2005, p. 159-176; TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 85; ROCHA, Fernando Luiz Ximenes. **Controle de Constitucionalidade das Leis Municipais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 43-49.

914 "Coisa curiosa a vida. Eu era advogado, virei magistrado. Quando me transformaram em magistrado, disseram: 'Lá vem um esquerdista'; outros, mais claramente: 'Lá vem um comunista para desordenar tudo isso'. Após seis anos de judicatura, verifico que sou o mais empedernido dos positivistas. Porque sei que apenas o direito positivo permite, em última instância, a defesa dos oprimidos e das classes subalternas. Sem a lei, estamos perdidos. Sem o direito positivo não há liberdade. Tenho medo dos juízes porque hoje, com essa coisa da ponderação, essa coisa de ponderar valores, essa coisa de tomar o critério da proporcionalidade e o critério da razoabilidade como se fossem princípios, ficamos inteiramente entregues à subjetividade de cada um deles". GRAU, Eros Roberto. **Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica**. Conferência no XXIV Congresso de Direito Tributário do Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE, 22.10.2010, *in* Revista de Direito Tributário, v. 113, p. 225). Cf. Carlos Ari Sundfeld, "**Princípio é Preguiça**?", *in* Direito Administrativo para Céticos, São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60-84, *apud* HAYASHI, Alexandre Yoshio, *op. cit.*, p. 608.

entendimento doutrinário[915] e jurisprudencial[916], deve ir além da simples paráfrase do direito posto[917], uma vez que a realização de justiça exige as garantias de isonomia

---

[915] "As normas imunizantes devem ser interpretadas com generosidade, posto expressarem a vontade do constituinte, explicitamente manifestada, de preservar da tributação valores e pessoas de relevante e significativo papel social". BOTTALLO, Eduardo. Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998, p. 54. No mesmo sentido, defendendo a possibilidade de interpretação extensiva ao postulado constitucional da imunidade tributária: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 248; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 681; COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 42, *v.g.*

[916] "É importante destacar, neste ponto, que as cláusulas da Constituição da República institutivas de imunidade tributária **permitem que se dê interpretação extensiva** ao "*favor constitutionis*", considerada a própria teleologia da regra constitucional, em ordem a autorizar que se outorgue máxima eficácia ao texto normativo que consagra intransponível limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. Tenho sempre enfatizado – [...] – a possibilidade de **interpretação extensiva** do postulado constitucional da imunidade tributária, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar. [...]. O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um expressivo fator de contenção do poder do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o aparelho estatal no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que se desenham as hipóteses inibitórias da prerrogativa extraordinária de tributar". Trecho do voto do Ministro Celso de Mello no **RE 376.462 AgR-ED-ED/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.2014, DJe 18.03.2014 (grifos do autor). No mesmo sentido, confira-se o trecho de um voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso em outro precedente: "Isso significa, noutras palavras, que a correta interpretação da norma está em subordinar a incidência da norma constitucional de imunidade à coexistência, como suporte fático (*fattispecie* concreta), de um *fato jurídico* em sentido lato, que é a natureza da instituição ou negócio normativamente previsto, com um preciso *fato econômico*, representado pela estima da conseqüência teórica, mas gravíssima, de eventual tributação pôr em risco ou, até, inviabilizar a atividade econômica do contribuinte por conta do encarecimento exacerbado de custos e da correlata formação de preços exorbitantes. Outra exegese, nos seus extremos, subtrairia ao preceito toda a racionalidade que lhe inspira o alcance prático, ou transformaria em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte". **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013. No mesmo sentido, proferindo seu voto vista nos autos do RE 102.141/SP, o Ministro Carlos Madeira consignou: "Daí porque a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária é ampla, ´no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc, são admitidos´. As imunidades [...] têm assim 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, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios [...]. **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985. Neste precedente, o Ministro Cordeiro Guerra afirmou: "De modo que, se fôssemos reduzir a imunidade, estaríamos reduzindo a Constituição [...]".

[917] A despeito de ser um defensor da teoria da repercussão econômica, Aliomar Baleeiro, comentando o instituto da imunidade tributária sob a égide da Constituição de 1946 (art. 31, V, "c"), já advertia que "Ainda nesses casos, insistimos em que a interpretação deverá repousar no estudo do alcance econômico do imposto em questão, nas circunstâncias do caso, e não no puro sentido literal das cláusulas constitucionais. A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro, 1960, p. 186-187.

e de segurança, exigindo que o ato de aplicação reconheça os valores[918] estabelecidos pela sociedade no ordenamento jurídico, e garanta tais valores com efetividade[919], o que se amplia muito mais quando se está diante de relevantes garantias, direitos e valores do ordenamento constitucional, tais como saúde, a vida, a educação e o dever de proteção social aos menos favorecidos.

O direito constitucional à educação, à saúde e à assistência social

---

[918] Sobre a possibilidade de identificar esses valores, superando o mito da certeza do direito, vide: VOLPE, Giuseppe. **L'ingiustizia delle leggi – studi sui modelli di giustizia costituzionale**. Milano: Giuffrè, 1977, 318 p.; RUGGERI, Antonio. Giurisprudenza costituzionale e valori. **Diritto Pubblico**. Padova: CEDAM, 1988, I, p. 1; PALOMBELLA, Gianluigi. Si possono conoscere i valori nel diritto? Per um modello epistemológico e pratico. **Rivista critica del diritto privato**. Napoli: Jovene, 1998, XVI, n. 1-2, pp. 7-36.

[919] Os graves problemas decorrentes da inefetividade da Constituição (em especial das garantias, valores e direitos nela assegurados), são abordados por: STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). **Reflexões sobre Política e Direito** – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, p. 245; STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise***:* uma exploração hermenêutica da construção do direito. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 44; BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 245.246; CARVALHO, Rodrigo de. A necessidade de atuação do poder judiciário como legislador positivo para a efetiva implementação de direitos sociais fundamentais em face dos efeitos da globalização econômica e do neoliberalismo. **Revista Eletrônica Direito e Política**, v. 07, p. 2546-2576, 2012; HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights** – Why Liberty Depends on Taxes. New York: Norton, 1999; KRELL, Andreas Joachim. **Controle judicial dos serviços públicos na base dos direitos fundamentais sociais** *in* SARLET, Ingo Wolfgang (org.). A Constituição Concretizada – Construindo Pontes entre o Público e o Privado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 41; MORO, Sergio Fernando. Por uma revisão da teoria da aplicabilidade das normas constitucionais. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, ano 9, n. 37, out-dez. 2001, p. 104; MORO, Sergio Fernando. **Jurisdição constitucional como Democracia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 238; KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Fabris, 2002, p. 22-23; FRISCHEISEN, Luiza Cristina Fonseca. **Políticas Públicas - A Responsabilidade do Administrador e o Ministério Público**. Max Limonad, 2000, p. 59, 95 e 97; GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos.** Lumen Juris, 2005. p. 190/198, itens 9.5 e 9.6, e p. 345/347, item 15.3; LOEWENSTEIN, Karl. **Teoria de la Constitución**. Barcelona: Ariel, 1983. p. 222; MARCHESAN, Ana Maria Moreira. O princípio da prioridade absoluta aos direitos da criança e do adolescente e a discricionariedade administrativa. In: **Revista dos Tribunais**. v. 749. p. 82-103; MAZZILLI, Hugo Nigro. **Regime Jurídico do Ministério Público**. 3. ed. Saraiva, 1996. p. 224/227, item 24, "b"; MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais.** 1. ed. 2ª tiragem. Brasília Jurídica, 2002. p. 127/128; MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1988. Tomo II, p. 406 e 409; MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969**. 2. ed. Revista dos Tribunais, 1970. Tomo I. p.15-16; NERY JUNIOR, Nelson. **O Ministério Público e as Ações Coletivas**. In: MILARÉ, Édis (coord.). **Ação Civil Pública**. Revista dos Tribunais, 1995. p. 366; SARLET, Ingo W. **Algumas considerações em torno do conteúdo, eficácia e efetividade do direito à saúde na Constituição de 1988**. In: Interesse Público. Notadez, 2001. n. 12. p. 91/107; SGARBOSSA, Luís Fernando. **Crítica à Teoria dos Custos dos Direitos.** Fabris Editor, 2010. v. 1; SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3. ed. Malheiros, 1998. p. 226, item 4.

concretiza-se mediante serviços públicos, ao lado dos agentes privados que exercem tais atividades, tudo em conformidade com os valores constitucionais como a dignidade da pessoa humana, o direito à vida, à educação e à proteção social. Sob tal perspectiva, a ordem constitucional vigente consagra tais direitos como dever do Estado[920], admitindo a participação de toda a sociedade e, em especial, das instituições de educação e assistência social.[921]

---

[920] Educação, saúde e assistência social constituem deveres do Estado, à luz do que prescrevem, respectivamente, os artigos 196, 205 e 203 da Constituição de 1988. A omissão estatal quanto à efetivação de tais direitos é fortemente combatida pela jurisprudência do STF: **RE 831.385 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 17.03.2015, DJe 31.03.2015; **ARE 745.745 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.12.2014, DJe 18.12.2014; **ARE 769.977 AgR/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 28.10.2014, DJe 19.11.2014; **AI 810.864 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18.11.2014, DJe 30.01.2015; **ARE 727.864 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 04.11.2014, DJe 12.11.2014; **RE 581.352 AgR/AM**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.10.2013, DJe 21.11.2013; **ARE 639.337 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.08.2011, DJe 14.09.2011; **RE 607.381 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 31.05.2011, DJe 16.06.2011; **RE 603.575 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 20.04.2010, DJe 13.05.2010; **SL 47 AgR/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.03.2010, DJe 29.04.2010; **STA 175 AgR/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.03.2010, DJe 29.04.2010, *v.g.*

[921] A despeito de constituírem deveres do Estado, a Constituição Federal de 1988 abre à iniciativa privada a possibilidade de atuarem nas áreas da educação, saúde e assistência social no regime de colaboração com o Estado. Esta autorização é dada pelos seguintes dispositivos constitucionais: art. 199 (saúde), art. 209 (educação), art. 195, § 7º e art. 204, inciso I (assistência social). Acerca da "não-privatividade" dos serviços de educação, saúde e assistência social, confiram-se os seguintes excertos de precedentes do Supremo Tribunal Federal: "Os serviços de educação, seja os prestados pelo Estado, seja os prestados por particulares, configuram serviço público não privativo, podendo ser prestados pelo setor privado independentemente de concessão, permissão ou autorização. [...]. Tratando -se de serviço público, incumbe às entidades educacionais particulares, na sua prestação, rigorosamente acatar as normas gerais de educação nacional". **ADI 1.007/PE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 31.08.2005, DJ 24.02.2006. "A educação é dever do Estado; a saúde é dever do Estado. São atividades constitutivas, portanto, da presença obrigatória do Estado. São ambas franqueadas à iniciativa privada, porém mediante autorização e mediante condicionamentos que não são impostos, obviamente, àquelas atividades próprias da iniciativa privada que repelem qualquer intromissão do Estado, porque não dependem de autorização do Estado (parágrafo único do artigo 170)". **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013. "O indivíduo tem liberdade para se utilizar, conjunta ou exclusivamente, do atendimento prestado pelo serviço público de saúde ou daquele disponibilizado por entidades particulares. Inexiste ofensa à Constituição no fato de o paciente, à custa de recursos próprios, complementar com o serviço privado o atendimento arcado pelo SUS". **RE 516.671 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 01.06.2010, DJe 05.08.2010. "[...] Após digressões acerca do sentido da expressão "assistência social", tal atividade é desenvolvida, também, pela iniciativa privada. Por isso, a circunstância de cobrar-se de alguns pelos serviços prestados não estaria a afastar a incidência do preceito. No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas". **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000. "[...] a elaboração do conceito dogmático há de se lastrear na própria normatividade constitucional. Normatividade que tem as "entidades beneficentes de assistência social" como instituições privadas que se somam ao Estado para o desempenho de atividades tanto de inclusão e promoção social quanto de integração comunitária". **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013.

É inegável que, para a efetiva materialização do direito à educação, à saúde e à assistência social propriamente dita, o Poder Público necessita dispor de equipamentos, materiais, bens e insumos diversos, que, aliás, são igualmente necessários aos particulares e às instituições de educação e assistência social que prestam seus serviços nas áreas mencionadas.

É também por tal razão que a imunidade tributária protege o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* destas instituições da incidência de tributos, posto que as mesmas, "se somam ao Estado para o desempenho de atividades tanto de inclusão e promoção social quanto de integração comunitária"[922], na tríplice perspectiva da saúde, da educação e da assistência social.

Como salientado pelo Ministro Moreira Alves, "[...] são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a que o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio do Estado nesse setor, máxime em época que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia".[923]

Diante destes pressupostos de elevada – e inegável – grandeza, os serviços relacionados às finalidades essenciais das instituições sem fins lucrativos dedicadas à educação e à assistência social (aí incluída a área da saúde) devem efetivar os comandos principiológicos, alçados ao patamar constitucional, e todo o leque de deveres funcionais determinados ao Estado.

Como forma de favorecer o acesso de todos aos serviços em tela, a Constituição Federal de 1988 afasta a tributação incidente sobre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* das entidades, que podem ser públicas ou privadas e, no caso destas, desde que tais atividades sejam exercidas sem fins lucrativos e no cumprimento de suas finalidades essenciais.

---

[922] Trecho do voto proferido pelo Ministro Ayres Brito no julgamento da **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013.

[923] Trecho do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves no julgamento da **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000 e da **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000.

A imunidade tributária converte-se, assim, em um instrumento fundamental para assegurar efetividade[924] aos serviços de educação, saúde e assistência social à população. É por tal razão que cobrar tributos sobre a aquisição de bens, insumos ou mercadorias de tais entidades equivale a tolher a imunidade[925] e reduzi-la a limites incompatíveis[926] com sua elevada função constitucional, seja no setor público (imunidade recíproca), seja no setor privado (imunidade das instituições de educação e assistência social).

Como abordado no terceiro capítulo, a imunidade das instituições de educação e assistência social, seja aquela relativa a impostos (art. 150, VI, "c" da CF/88), seja aquela relativa às contribuições sociais (art. 195, § 7º da CF/88), traduz-se em típico dispositivo constitucional não auto-aplicável (*not self executing*), reclamando, para sua plena eficácia e aplicabilidade, complementação legislativa (ainda que esta regulamentação/complementação legislativa seja questionável).[927]

---

[924] Entendendo que as imunidades tributárias constituem instrumentos para se conferir efetividade e concreção a direitos e garantias fundamentais, relevante transcrever a manifestação do Ministro Celso de Mello, para quem "não se pode desconhecer, nesse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições". Trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.11.1996, DJ 24.08.2001. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Celso de Mello nos seguintes precedentes: **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **RE 434.826 AgRg/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[925] "De modo que, se fôssemos reduzir a imunidade, estaríamos reduzindo a Constituição [...]". Trecho do voto proferido pelo Ministro Cordeiro Guerra nos autos do **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

[926] Sobre o gravíssimo risco de se reduzir o limite ou alcance dos dispositivos constitucionais veiculadores de imunidade tributária, oportuna a manifestação do Ministro Cezar Peluso, para quem "[...] a correta interpretação da norma está em subordinar a incidência da norma constitucional de imunidade à coexistência, como suporte fático (*fattispecie* concreta), de um *fato jurídico* em sentido lato, que é a natureza da instituição ou negócio normativamente previsto, com um preciso *fato econômico*, representado pela estima da conseqüência teórica, mas gravíssima, de eventual tributação pôr em risco ou, até, inviabilizar a atividade econômica do contribuinte por conta do encarecimento exacerbado de custos e da correlata formação de preços exorbitantes. Outra exegese, nos seus extremos, subtrairia ao preceito toda a racionalidade que lhe inspira o alcance prático, ou transformaria em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, [...] a imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva". Trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[927] "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

Noutras palavras, trata-se de “norma não bastante em si”[928], reclamando “lei” [929] que lhe traga operatividade.

---

[928] A expressão é de autoria de: MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969, p. 126.

[929] De se rememorar que, no 3º capítulo, foram expostas as três correntes hermenêuticas sobre qual espécie legislativa seria apta a regulamentar as imunidades tributárias das instituições de educação e assistência social em face da palavra “lei” constante da alínea “c” do art. 150, inciso VI e do § 7º do art. 195, todos da CF/88: **a)** a primeira destas correntes – que entende que não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição –, defende que, se a Constituição utilizar o vocábulo “lei”, sem qualifica-la como “complementar”, basta para tal simples lei ordinária. Nesse sentido, na doutrina: PIZOLIO Jr. Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, jan./mar. 1996, p. 182-183; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 79; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: IBET, 1998, p. 56; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998 (Pesquisas Tributárias 4), p. 353; FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Julex, 1989, v. 2, p. 866; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14. E, na jurisprudência do STF: **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002; **ADC 8 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003; **RE 225.602/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.11.1998, DJ 06.04.2001; **RE 224.285/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 17.03.1999, DJ 28.05.1999. Debaixo da Constituição de 1967/69: **RE 103.629/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 17.10.1984, DJ 14.12.1984; **b)** a segunda corrente hermenêutica, que teve como seu precursor o Ministro Soares Munõz ainda debaixo da Constituição de 1967/69, defende uma verdadeira mescla entre lei ordinária e lei complementar para tal regulamentação. Para esta corrente, atualmente dominante no Supremo Tribunal Federal, o que o texto constitucional remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune, e não o que se disser respeito aos lindes da imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. Nesse sentido: **RE 93.770/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Soares Muñoz, j. 17.03.1981, DJ 03.04.1981; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **RE 428.815 AgR/AM**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.06.2005, DJ 26.06.2005; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **c)** E, por fim, a terceira corrente hermenêutica, a qual se filia o autor desta tese, no sentido de exigir tão somente lei complementar para regulamentar a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, em face do que dispõe, fundamentalmente, o art. 146, inciso II, da CF/88. Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais, Parecer, *in* **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Revista dos Tribunais, v. 4, p. 83; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 434-435; COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 349-350; GRUPENMACHER, Betina Triger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 136; TORRES, Heleno Taveira. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36; ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991, p. 139. E na jurisprudência: **MI 420/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 31.08.1994, DJ 23.09.1994.

Entre as imunidades do inciso VI do art. 150 da CF/88, a alínea "c" é a única que contempla o que se chama de "imunidade condicionada", o mesmo ocorrendo em relação à imunidade sobre contribuições sociais constante do art. 195, § 7º da CF/88, que dependem da "participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante".[930]

E isso porque a competência da União para editar "normas gerais" com a função de "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar" somente poderá ser exercida através do procedimento de Lei Complementar (art. 146, incisos II e III da CF/88), nos casos que exigem lei específica para surtir os efeitos que lhe são próprios[931], tal como se verifica dos comandos do art. 150, inciso VI, alínea "c" e do art. 195, § 7º, todos da Constituição Federal de 1988. Trata-se de competência de norma geral que excepciona o uso de lei ordinária para edição de "normas gerais", tal como previsto no art. 24 da CF/88.[932]

---

[930] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 183. No mesmo sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas. Inteligência do art. 150, inc. VI e § 4º e art. 195, § 7º, da Constituição Federal. **Cadernos de Direito tributário e Finanças Públicas**. v. 26. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 53, para quem "esta é uma imunidade condicionada à produção normativa inferior".

[931] "O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais". **ADI 429/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20.08.2014, DJe 29.10.2014.

[932] Nota do autor: abre-se expressa crítica à segunda linha hermenêutica da jurisprudência do STF citada na nota de rodapé da página anterior, no sentido de que a lei complementar serviria apenas para regulamentar a definição dos limites objetivos (materiais), podendo a lei ordinária fixar regras que disponham sobre a constituição e funcionamento das entidades imunes (aspectos formais). Derrubando por completo esta linha hermenêutica adotada pelo STF no sentido de mesclar lei ordinária e lei complementar para regulamentar a imunidade de que se cuida, Geraldo Ataliba já afirmava, há bastante tempo, que "se a Constituição menciona, como o faz, lei complementar, só pode ser para cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados no próprio texto constitucional, sem necessidade de maiores esforços de demonstração, dado que se trata de preceito negativo ou proibitivo". ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991, p. 141-142. A crítica do autor desta tese também é fundamentada no fato de que, em momento algum, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu as distinções utilizadas por esta corrente jurisprudencial. Ora: é conhecida a expressão, inclusive chancelada pelo STF, no sentido de que "onde a Constituição não distingue, não compete ao intérprete distinguir". Nesse sentido: **RHC 86.998/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma j. 13.02.2007, DJe 26.04.2007. Como, então, aceitar esta distinção feita pelos intérpretes do STF se o próprio texto constitucional não estabeleceu tal distinção, e reputar como válida esta linha hermenêutica da segunda corrente que mescla lei ordinária e lei complementar para regulamentar a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos sem que, com isso, se tenha por violado o art. 146, inciso II da CF/88?

Desta forma, veiculando tais conteúdos, no exercício desta competência específica de "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar" (art. 146, II, CF/88), o Código Tributário Nacional, com seu reconhecido *status* de lei complementar[933], alça sua condição de "norma geral"[934] detentora de hierarquia superior[935] sobre todas as demais espécies legislativas do sistema e prevalência de aplicabilidade, em razão da exigência da definição dos requisitos da qualificação da entidade como "sem fins lucrativos", tal como consta do art. 14 do CTN, que, em tudo, segue compatível com o art. 150, inciso VI, alínea "c" e com o art. 195, § 7º, ambos da Constituição de 1988.[936´]

---

933 O Código Tributário Nacional, a despeito de, formalmente, ser uma lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição de 1988 (art. 34, § 5º do ADCT) – e também pelas Constituições de 1967/1969 – com *status* de lei complementar. Este *status* de lei complementar conferido ao CTN é pacificamente reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: **RE 238.358 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 05.04.2011, DJe 15.04.2011; **RE 559.943/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12.06.2008, DJe 04.12.2008; **RE 556.664/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJe 13.11.2008; **RE 560.626/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJe 13.11.2008; **ADI-MC 1.917/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998, DJ 19.09.2003.

934 Reconhecendo o *status* ou condição de "norma geral" do Código Tributário Nacional, os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: **ARE 765.302 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 09.04.2014, DJe 16.05.2014; **AI 774.016 AgR/GO**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 26.11.2013, DJe 18.12.2013; **RE 562.276/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, DJe 09.02.2011; **RE 111.774/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 27.03.1987, DJ 15.04.1987; **RE 77.058/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 29.03.1974, DJ 04.10.1974; **RE 68.774/PE**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 05.06.1970, DJ 21.08.1970.

935 Embora, a título de curiosidade, já se tenha afirmado que, "em matéria tributária, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária [...]". **AC 2.209 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02.03.2010, DJe 25.03.2010.

936 Este, aliás, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Em recente precedente julgado pelo Plenário do STF, proferindo seu voto como Relator (acompanhado por unanimidade), o Ministro Luz assim se pronunciou: "A imunidade, sob a égide da CF/88, recebeu regulamentação específica em diversas leis ordinárias, a saber: Lei nº 9.532/97 (regulamentando a imunidade do art. 150, VI, c, referente aos impostos); Leis nº 8.212/91, nº 9.732/98 e nº 12.101/09 (regulamentando a imunidade do art. 195, § 7º, referente às contribuições), cujo exato sentido vem sendo delineado pelo Supremo Tribunal Federal. A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, que poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014. No mesmo sentido, em outro precedente mais antigo julgado pelo Plenário do STF, decidiu-se que "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 a imunidade". **MI 420/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 31.08.1994, DJ 23.09.1994. No campo doutrinário, o mesmo entendimento é também compartilhado por Ricardo Lobo Torres, para quem "os requisitos de legitimação continuam a ser, na lacuna do discurso constitucional, aqueles previstos no CTN". TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. 3. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 267.

E exatamente sob esta perspectiva que o Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência[937], tem o entendimento no sentido de que qualquer interpretação que se faça do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 deve vir necessariamente acompanhada da compreensão do § 4º do aludido dispositivo constitucional, qual seja, "as finalidades essenciais das entidades".

O grande problema é que esta premissa hermenêutica adotada pelo STF – utilizando as "finalidades essenciais das entidades" como uma diretriz para a interpretação da imunidade tributária – restringe-se apenas a assegurar imunidade tributária em relação aos chamados "tributos diretos" (*v.g.,* IPTU[938], ITBI[939], IPVA[940] ISS[941]), em especial e unicamente no que tange à aplicação/destinação das rendas auferidas pelas entidades em suas finalidades essenciais.

---

[937] "O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal". **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004.

[938] **RE 257.700/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13.06.2000, DJ 29.09.2000; **RE 286.692/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.12.2000, DJ 16.03.2001; **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001; **RE 247.809/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.05.2001, DJ 29.06.2001; **RE 241.150/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.06.2001, DJ 10.08.2001; **RE 248.320/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.06.2001, DJ 10.08.2001; **RE 289.803/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.06.2001, DJ 10.08.2001; **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.09.2001, DJ 14.09.2001; **RE 231.928/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 23.10.2001, DJ 14.12.2001; **RE 210.742/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 21.10.2001, DJ 14.12.2001; **RE 308.449/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.2002, DJ 20.09.2002; **RE 272.651 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06.08.2002, DJ 06.09.2002; **RE 203.248 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 24.09.2002, DJ 25.10.2002; **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004; **AI 478.549 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.03.2004, DJ 23.04.2004; **RE 390.451 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 23.11.2004, DJ 10.12.2004; **AI 501.686 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 16.12.2004, DJ 08.04.2005; **RE 212.370 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 05.04.2005, DJ 29.04.2005; **AI 447.855 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.09.2006, DJ 06.10.2006; **RE 369.872 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 22.06.2005, DJ 19.08.2005; **AI 579.884 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 13.06.2006, DJ 04.08.2006; **RE 357.824 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 12.06.2007, DJe 28.06.2007; **RE 357.175 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 23.10.2007, DJe 13.11.2007; **ARE 658.080 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.12.2011, DJe 14.02.2012.

[939] **RE 235.737/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 13.11.2001, DJ 17.05.2002; **AI 527.831 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 14.09.2010, DJe 07.10.2010; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **ARE 759.601 AgR-segundo/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 26.05.2015, DJe 18.06.2015.

[940] **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006.

[941] **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Sydney Sanches, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **AI 155.822 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.09.1994, DJ 02.06.1995.

Nas poucas situações em que reconheceu a imunidade tributária das referidas instituições em relação a alguns "tributos indiretos" utilizando o vetor hermenêutico das "finalidades essenciais" a que se refere o § 4º do art. 150 da CF/88", o Supremo Tribunal Federal **somente – e igualmente – o fez apenas** no que diz respeito à destinação das rendas/receitas auferidas pelas entidades, que deveriam obrigatoriamente ser aplicadas em suas finalidades estatutárias. Exemplo disso é o reconhecimento da imunidade tributária em relação ao IOF (sobre o rendimento de aplicações financeiras)[942], ao antigo IPMF (sobre a movimentação ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira)[943] e ao ICMS (sobre a venda/comercialização de bens produzidos pelas entidades)[944], nas quais, em todas as situações, o STF deixou estampado o entendimento de que os recursos/receitas financeiras obtidas com a "vantagem" da não tributação deveriam ser integralmente revertidos em prol das finalidades essenciais das entidades.

Em se tratando de imunidades tributárias relacionadas diretamente com o exercício das atividades de educação, saúde e assistência social, afigura-se imprescindível que o intérprete concentre sua atenção nas "finalidades essenciais das entidades" (art. 150, § 4º CF/88), para a correta aplicação desta garantia constitucional. Para toda e qualquer situação, para todo e qualquer tributo, este "nexo causal" precisa estar presente e ser necessariamente demonstrado, de tal forma que, exercidas aquelas finalidades pelas instituições em tela, e atendidas as demais condições para o gozo da imunidade, descaiba a qualquer autoridade motivação para pretender superar esta garantia constitucional da intributabilidade.

---

942 **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **RE 183.216 AgR-ED/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1999, DJ 02.06.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **AI 769.613 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 09.03.2010, DJe 08.04.2010; **RE 593.358 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, DJe 24.03.2011; **RE 590.448 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13.09.2011, DJe 11.11.2011; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **AI 805.722 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 26.02.2013, DJe 13.03.2013; **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **RE 313.840 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 13.08.2013, DJe 14.10.2013; e, também, o **AI 673.463 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 24.09.2013, DJe 04.11.2013.

943 **RE 211.790 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12.11.2002, DJ 19.12.2002.

944 **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003; **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006. Também comentando a referida imunidade: **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013.

Esta é, na visão deste autor, a única interpretação[945] conforme à Constituição.

[945] Em inúmeras oportunidades, o STF se manifestou no sentido de conferir máxima efetividade e abrangência à hermenêutica das normas constitucionais imunizantes, destacando o elemento teleológico do instituto. Confira-se: "Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade". Trecho do voto da Ministra Rosa Weber no **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013. "É importante destacar, neste ponto, que as cláusulas da Constituição da República institutivas de imunidade tributária permitem que se dê interpretação extensiva ao "*favor constitutionis*", considerada a própria teleologia da regra constitucional, em ordem a autorizar que se outorgue máxima eficácia ao texto normativo que consagra intransponível limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. Tenho sempre enfatizado – [...] – a possibilidade de interpretação extensiva do postulado constitucional da imunidade tributária, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar. [...]. O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um expressivo fator de contenção do poder do Estado [...]". Trecho do voto do Ministro Celso de Mello no **RE 376.462 AgR-ED-ED/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.2014, DJe 18.03.2014. "Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão [...] é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar". Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence no **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001. No mesmo sentido: **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.08.2001, DJ 14.09.2001. "Isso significa, noutras palavras, que a correta interpretação da norma está em subordinar a incidência da norma constitucional de imunidade à coexistência, como suporte fático (*fattispecie* concreta), de um *fato jurídico* em sentido lato, que é a natureza da instituição ou negócio normativamente previsto, com um preciso *fato econômico*, representado pela estima da conseqüência teórica, mas gravíssima, de eventual tributação pôr em risco ou, até, inviabilizar a atividade econômica do contribuinte por conta do encarecimento exacerbado de custos e da correlata formação de preços exorbitantes. Outra exegese, nos seus extremos, subtrairia ao preceito toda a racionalidade que lhe inspira o alcance prático, ou transformaria em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte". Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013. "Para a exegese da imunidade, como instituto constitucional que é, podem ser utilizados todos os métodos empregados na interpretação dos textos constitucionais, e, assim, sem se deixar de lado a exegese literal ou gramatical porque a interpretação não deve ultrapassar os limites do conteúdo significativo das palavras da norma, há de se usar necessariamente da interpretação lógica, onde, na hermenêutica constitucional, avulta o valor do elemento teleológico. Ora, é manifesto que a finalidade a que visa a Constituição com essa imunidade é a de evitar que haja excessiva oneração fiscal desses bens [...]. Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição [...]? Não me parece que assim seja". Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002. "Daí porque a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária é ampla, ´no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc, são admitidos´. As imunidades [...] têm assim 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, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios [...]".Trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Madeira no **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985. Neste precedente, o Ministro Cordeiro Guerra afirmou: "De modo que, se fôssemos reduzir a imunidade, estaríamos reduzindo a Constituição [...]".

Ora: se as imunidades tributárias veiculadas nos artigos 150, inciso VI, “c” e 195, § 7º da Constituição de 1988 abrangem todos os tributos sobre patrimônio (imobiliário ou mobiliário), rendas e serviços, bem como todas as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, sua interpretação há que, necessariamente, também se estender às operações envolvendo as aquisições de bens e insumos no mercado interno destinados a compor o patrimônio da entidade e seus serviços, sempre que os mesmos estiverem vinculados às suas finalidades essenciais (art. 150, inciso VI, alínea “c” e § 4º da CF/88).

Isso porque não subsiste, na Constituição de 1988[946], qualquer disposição que autorize excluir da imunidade tributária (seja a do artigo 150, inciso VI, “c” ou a do artigo 195, § 7º) os chamados “tributos indiretos”, utilizando a simples distinção entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” para afastar a imunidade das entidades pelo simples fato destas figurarem como “contribuintes de fato”.

Como observado pelo Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento de um precedente no qual se discutia a extensão da imunidade tributária prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal de 1988[947], tributo é gênero, e abrange todas as espécies tributárias, devendo ser afastada qualquer interpretação restritiva quanto ao referido termo para, dele, excluírem-se determinadas espécies tributárias da proteção da norma constitucional imunizante.

---

[946] É conhecida a expressão, inclusive chancelada pelo STF, no sentido de que “onde a Constituição não distingue, não compete ao intérprete distinguir”. Nesse sentido: **RHC 86.998/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 13.02.2007, DJe 26.04.2007. Não havendo qualquer distinção, no texto constitucional, entre "tributos diretos” e “tributos indiretos” para fins de reconhecimento da imunidade tributária, não pode o intérprete estabelecer tal distinção.

[947] Em precedente no qual se discutia a extensão da imunidade tributária prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal de 1988 (sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País), o Ministro Moreira Alves, proferindo seu voto-vista, deixou clara sua discordância com qualquer interpretação restritiva utilizada em relação ao termo “tributo”. Confira-se, a propósito, trecho do seu voto: “Qual o sentido do termo “tributo” [...]? Afasto, desde logo, a interpretação restritiva segundo a qual, quando a Constituição usa da palavra “tributo”, a emprega apenas para abarcar apenas os três – impostos, taxas e contribuição de melhoria – a que alude seu artigo 145, porquanto esse termo é genérico e abrange todas as espécies tributárias”. E continua o Ministro Moreira Alves afirmando que “tal interpretação restritiva não me parece seja defensável, caracterizando-se essa modificação como sendo mais uma das imperfeições técnicas do texto constitucional, à semelhança do que ocorre com referência ao § 7º do artigo 195 que alude a “isenção” de contribuição social, quando se trata tecnicamente de “imunidade”. [...]. Tributo nesse dispositivo, como nos demais em que ele aparece na Constituição, é o gênero que abrange todas as espécies tributárias por ela admitidas”. Trecho do voto (vencido) do Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002.

Ora: é justamente esse o motivo, qual seja, a assunção do custo do "tributo"[948] (ou seu efeito eminentemente econômico)[949] na operação que justifica a exclusão da incidência tributária, razão pela qual não há como se admitir que a imunidade se limite apenas ao "contribuinte de direito", posto que não há nada na Constituição que justifique esta restrição.

---

[948]A questão relativa ao custo financeiro do tributo como justificativa para o reconhecimento das imunidades tributárias foi pertinentemente registrada por Misabel Abreu Machado Derzi que, tratando da imunidade recíproca, e fazendo referência à preocupação de Aliomar Baleeiro com a tributação indireta sobre os municípios, assim se pronunciou: "Aliomar Baleeiro, um dos juristas mais sábios da Nação brasileira em todos os tempos, tinha consciência profunda dos efeitos redutores e confiscatórios de tais tributos sobre a renda, o patrimônio e o custo dos serviços uns dos outros. Em especial, dos Municípios brasileiros". DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 47-48. A mesma preocupação, qual seja, o custo do tributo como causa justificadora do reconhecimento da imunidade tributária foi também abordada em trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso. Confira-se: "Isso significa, noutras palavras, que a correta interpretação da norma está em subordinar a incidência da norma constitucional de imunidade à coexistência, como suporte fático (*fattispecie* concreta), de um *fato jurídico* em sentido lato, que é a natureza da instituição ou negócio normativamente previsto, com um preciso *fato econômico*, representado pela estima da conseqüência teórica, mas gravíssima, de eventual tributação pôr em risco ou, até, inviabilizar a atividade econômica do contribuinte por conta do encarecimento exacerbado de custos e da correlata formação de preços exorbitantes". Trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[949] Na mesma linha de pensamento da nota de rodapé acima, os efeitos ou finalidades eminentemente econômicas como razões justificadoras da imunidade tributária já foram abordadas pela doutrina e pela jurisprudência do STF. Confira-se: "Ora, é manifesto que a finalidade a que visa a Constituição com essa imunidade é a de evitar que haja excessiva oneração fiscal desses bens [...]. Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição [...]? Não me parece que assim seja. [...]. Com todas as vênias, não me parece ter sentido que, no tocante a imunidade que tem por fim evitar que se onere o preço de venda de bens vitais à economia do País, se restrinja o seu alcance aos tributos que aumentam o preço de venda de cada uma dessas operações, e se exclua dela os que, por só serem devidos no fim de determinado período pela pluralidade de prática das mesmas operações, ocasionem esse aumento". Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro já afirmava que "A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

Esta atitude hermenêutica totalmente restritiva do direito à imunidade tributária, assegurada apenas ao "contribuinte de direito", e, por outro lado, afastada do "contribuinte de fato" nos casos de aquisições de bens, insumos e mercadorias no mercado interno – repita-se, distinção esta efetuada sem qualquer amparo ou fundamento no texto constitucional vigente –, vem resultando na inconteste discriminação de tratamento em favor dos produtos importados[950], quando as instituições de educação, saúde e assistência social, qualificadas, neste caso, como "contribuintes de direito"[951], figuram como importadores diretos.

Por outro lado, caso os mesmos bens, insumos ou produtos sejam adquiridos no mercado interno (nacional), as instituições em tela, por serem consideradas como "contribuintes de fato", não têm direito à mesma imunidade tributária reconhecida nas aquisições no mercado externo (importação), o que, destarte, é desproporcional, desarrazoado, ilógico e sem nenhum sentido, contrariando frontalmente a teleologia do art. 150, inciso II da Constituição de 1988, que veda a diferenciação de tratamento entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, bem como do art. 219 da mesma Constituição, que

---

[950] Ainda sob a égide da Carta de 1969, em inúmeros precedentes, o Supremo Tribunal Federal deixou estampada a necessidade de observância do princípio da igualdade de tratamento fiscal entre produtos nacionais e importados. Nesse sentido: **RE 86.035/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 19.11.1976, DJ 31.12.1976. No mesmo norte: **RE 76.099/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 07.04.1975; DJ 09.05.1975; **RE 82.509/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.806/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, j. 10.02.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.048/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 12.03.1976, DJ 15.04.1977; **RE 83.428/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 85.056/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 24.09.1976; **RE 84.545/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 17.09.1976; **RE 92.508/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 12.05.1981, DJ 12.06.1981; **RE 83.430/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 26.03.1976; **RE 84.400/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 30.04.1976; **RE 83.531/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 02.04.1976, DJ 16.06.1976; **RE 84.414/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 06.04.1976, DJ 08.07.1976; **RE 84.903/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 11.05.1976, DJ 11.06.1976.

[951] Como visto no capítulo anterior, o entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal é o de que, no caso de bens importados destinados ao uso exclusivo do ente ou entidade importadora imune, os "impostos indiretos" adquirem características de "impostos diretos", pois não haverá o repasse do ônus tributário. Para o STF, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". Nesse sentido: **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010 e, também, o **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

reconhece o “mercado interno como patrimônio nacional”, declarando que este deverá ser “incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País [...]”.

A incoerência da hermenêutica empregada pelo Supremo Tribunal Federal na temática relativa às imunidades tributárias é tamanha que, em outras espécies de imunidade tributária previstas no texto constitucional, a Suprema Corte reconhece a desoneração tributária total, sem fazer menção a ser o tributo “direto” ou “indireto”, nem muito menos se preocupar em saber se a entidade ou pessoa imune figuram na condição de “contribuinte de fato” ou “contribuinte de direito”.

Exemplos dessa incoerência e falta de isonomia hermenêutica por parte do Supremo Tribunal Federal estão consubstanciados na interpretação que a Suprema Corte confere à imunidade tributária constante do art. 195, § 7º da CF/88, relativa às contribuições sociais à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, garantindo às referidas entidades imunidade tributária em relação a todas[952] as contribuições sociais, bem como em relação à imunidade tributária constante do art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88, relativa às receitas decorrentes de exportação, na qual o mesmo STF assegura imunidade tributária ampla,

---

[952] Ao proferir seu voto como Relator nos autos de duas ações diretas de inconstitucionalidade que suspenderam a eficácia do art. 1º da Lei nº 9.732/98, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98, o Ministro Moreira Alves, acompanhado por unanimidade pelos demais ministros, assim se manifestou: “É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas [...], mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais par que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da **imunidade, <u>que é total</u>, de contribuição para a seguridade social,** ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos”. **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000 (grifos do autor). No mesmo sentido, registre-se também decisão monocrática proferida pelo Ministro Gilmar Mendes, que evidenciou a desoneração tributária total do art. 195, § 7º da CF/88 outorgada às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais: “Demais disso, o § 7º do art. 195 da Constituição, anunciado como afrontado, desonera expressamente as entidades beneméritas desta carga tributária, denominando impropriamente o benefício fiscal, de isenção, quando, na prática trata-se de imunidade [...]. Atente-se que um esforço de interpretação sistemático e teleológica das normas constitucionais revela que **<u>todas as contribuições sociais</u> destinadas à seguridade social** devem atender à regra geral posta no art. 195 da constituição federal. Ademais, a parte final do art. 195, § 7o determina que as regras pertinentes à fruição do benefício tributário sejam 'estabelecidas em lei'” (grifos do autor). **RE nº 438.112/PR**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, j. 19.10.2005, DJ 17.11.2005.

desonerando por completo[953] as exportações.

Ora, se o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu que "a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da CF alcança todos os bens das entidades assistenciais de que cuida o referido dispositivo constitucional"[954], por qual razão ou fundamento há que se diferenciar "bem adquirido no mercado interno" e "bem adquirido no mercado externo", se ambos – os adquiridos no mercado interno e no mercado externo – são bens da instituição de educação e assistência social que integram seu patrimônio?[955]

Esta flagrante contradição interpretativa do Supremo Tribunal Federal contraria sua própria jurisprudência, no sentido de conferir interpretação teleológica às normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais

---

953 Em precedente recentemente julgado pelo Supremo Tribunal Federal no qual se discutia o alcance da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, acompanhado por unanimidade o voto proferido pela Ministra Rosa Weber (Relatora), o Plenário do STF decidiu: "O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as "receitas decorrentes de exportação" - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de **desonerar as exportações por completo**, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, **quer de modo direto, quer indireto**". **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013 (grifos do autor).

954 **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **ARE 658.080 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.12.2011, DJe 14.02.2012. Os referidos precedentes trataram, respectivamente, da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 de entidades assistenciais em relação ao IOF sobre aplicações financeiras, e em relação ao IPTU sobre imóvel vago, tendo sido reconhecida a imunidade tributária em ambos os casos.

955 Em inúmeras oportunidades, exatamente no tema relativo à imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que [...] "não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles". Nesse sentido: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006. No mesmo sentido, também o voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. E, mais recentemente, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reiterou este entendimento nos autos do **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

que inspiram as limitações ao poder de tributar. Inúmeros precedentes da Suprema Corte[956] confirmam esta assertiva.

Diante de tamanha contradição interpretativa por parte do Supremo Tribunal Federal, não há como, aqui, não se lembrar da advertência do professor Alfredo Buzaid[957], ex-ministro do STF (1982-1984), para quem:

> "A certeza do direito está em evitar, simultaneamente, interpretações diversas e até antinômicas dadas pelos tribunais sobre a mesma regra de direito. E isto se consegue implantando um mecanismo apto a eliminar a divergência simultânea,

---

[956] "Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade". **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013 e, igualmente, o **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013. Em outro precedente, o Plenário do STF, seguindo voto do Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, assentou o seguinte: "Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão [...] é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar". **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001. No mesmo sentido: **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.08.2001, DJ 14.09.2001. "É importante destacar, neste ponto, que as cláusulas da Constituição da República institutivas de imunidade tributária permitem que se dê interpretação extensiva ao "*favor constitutionis*", considerada a própria teleologia da regra constitucional, em ordem a autorizar que se outorgue máxima eficácia ao texto normativo que consagra intransponível limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. Tenho sempre enfatizado – [...] – a possibilidade de interpretação extensiva do postulado constitucional da imunidade tributária, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar". Trecho do voto do Ministro Celso de Mello no **RE 376.462 AgR-ED-ED/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.2014, DJe 18.03.2014. No mesmo sentido, proferindo seu voto vista nos autos do RE 102.141/SP, o Ministro Carlos Madeira consignou: "Daí porque a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária é ampla, ´no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc, são admitidos´. As imunidades [...] têm assim 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, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios [...]". **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985. Neste precedente, o Ministro Cordeiro Guerra afirmou: "De modo que, se fôssemos reduzir a imunidade, estaríamos reduzindo a Constituição [...]". No mesmo sentido, o STF também decidiu recentemente que, "no caso da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção". **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013. Além destes, outros diversos precedentes podem ser citados, nos quais o STF conferiu interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade: **RE 392.221/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.05.2004, DJ 11.06.2004; **RE 202.149/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.04.2011, DJe 10.10.2011; **AI 746.263 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.12.2012, DJe 20.02.2013, dentre outros.

[957] BUZAID, Alfredo. Uniformização da jurisprudência. **Revista Ajuris**, v. 34, jul. 1985, p. 193.

> que não exclui uma variação sucessiva. Não se trata, pois, de aderir aos vários precedentes judiciários, porque eles podem ser contraditórios, mas sim de aderir a um precedente judiciário único, que seja observado como regra e assim deve prevalecer, enquanto não substituído por outro precedente judiciário único, que atenda às novas condições políticas, sociais e econômicas. Esta solução de política legislativa ganha consideravelmente em valor de certeza, sem nada perder em conteúdo de justiça".

Como pertinentemente observa Alexandre Yoshio Hayashi[958], "*sub incerto enim iure nemo bonorum aut animae securus vivit* (sob um direito incerto, ninguém vive seguro dos bens ou da vida". Neste ponto, é de todo oportuno também transcrever o desabafo do Ministro Humberto Gomes de Barros[959], do Superior Tribunal de Justiça, sobre as contradições, incoerências e insegurança jurídica no processo de interpretação das normas jurídicas pelos juízes e tribunais (no caso concreto, dos ministros do próprio Superior Tribunal de Justiça).

---

[958] HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 577.

[959] "Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim. Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados". Trecho do voto proferido pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, nos autos do **AgRg no REsp 382.736/SC**, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, Rel. p/ acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, j. 08.10.2013, DJ 25.02.2004. Antes do julgamento deste precedente, o mesmo Ministro Humberto Gomes de Barros, no julgamento de outro precedente pela Corte Especial do STJ, já havia manifestado sua mesma frustração, nos seguintes termos: "Tenho em mim a firme convicção de que o Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo especial: orientar a aplicação da lei federal e unificar-lhe a interpretação, em todo o Brasil. Se assim ocorre, é necessário que sua jurisprudência seja observada, para se manter firme e coerente. Assim sempre ocorreu em relação ao Supremo Tribunal Federal, de quem o STJ é sucessor, nesse mister. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança. Se deixarmos que nossa jurisprudência varie ao sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós - os integrantes da Corte - não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la". **AgRg nos EREsp 228.432/RS**, Corte Especial, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 01.02.2002, DJ 18.03.2002.

Forçoso, assim, concluir que é absolutamente ajurídica e inconstitucional a distinção entre tributos "diretos" e "indiretos"[960], bem como entre as figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito"[961] para balizar o processo de

[960] Entendendo que nem mesmo para fins de repetição de indébito tal classificação em "tributos diretos" e "tributos indiretos" é servível, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques asseveram: "[...] data maxima venia dos que pensem em contrário, uma tal classificação econômica não encontra correspondência com pressupostos básicos do sistema constitucional tributário vigente. Não vislumbramos, em nenhuma disposição da Constituição, qualquer norma jurídica que permita classificar os tributos por ela autorizados em diretos e indiretos, classificação esta que, portanto, é estranha ao sistema do direito positivo brasileiro, imprestável para ser aplicada à disciplina do regime jurídico da restituição do indébito tributário". GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227. Igualmente, tecendo crítica ao tratamento classificatório em tela e enfatizando o caráter estritamente econômico da classificação entre impostos "diretos" e "indiretos", como produto da elaboração da ciência das finanças, ver: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 12. tir., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143; e MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional** – Artigos 139 a 218, São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 422, para quem "a classificação dos tributos em diretos e indiretos é, na verdade, inconsistente e inteiramente desprovida de fundamento científico". E, também, Alfredo Augusto Becker, que rotula de "falsa e impraticável" a dicotômica separação entre tributos "diretos" e "indiretos". BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 536-539. Em igual sentido, entendendo que esta classificação entre "impostos diretos" e "impostos indiretos" tende, em certos casos, a gerar confusão e desorientação do intérprete, Günter Schmölders observa que a referida classificação "es por consiguiente más bien desorientadora que provechosa para una exposición seria del impuesto [...]". SCHMÖLDERS, Günter. **Teoria general del impuesto**. Trad. Luiz A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, p. 245. Por fim, em julgamento que "flexibilizou" o enunciado da Súmula nº 71 do STF, Aliomar Baleeiro, já no ano de 1966, deixou claro que a Suprema Corte precisaria rever os ultrapassados conceitos econômico-financeiros assentados na repercussão dos tributos indiretos, até então adotados, entendendo "[...] que essa diretriz não pode ser generalizada" [...], uma vez que "O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado" **RE 45.977/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 27.09.1966, DJ 22.02.1967. No mesmo sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça: "É certo que a classificação dos tributos em diretos e indiretos obedece ao critério econômico da repercussão. Não há, entretanto, rigidez nesse critério classificatório. Alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como indiretos, permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos diretos, assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal". **REsp 724.684/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 04.05.2005, DJ 01.07.2005.

[961] Criticando a classificação que estrema, de um lado, o "contribuinte de direito" e, de outro lado, "o contribuinte de fato" e apontando-lhes as falhas de contradição e pleonasmo, Luís Cesar Souza de Queiroz afirma que "há total imprecisão do ato de classificar o conceito de contribuinte em: *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Essa falta de rigor científico é facilmente atestável por duas fortes razões: a) o flagrante pleonasmo da expressão *contribuinte de direito*; e b) a flagrante contradição da expressão *contribuinte de fato*". Continuando sua exposição, o autor afirma que "Falar-se em contribuinte que não seja o de *direito* é tratar de matéria estranha ao Direito e, portanto, é incabível no plano da linguagem da Ciência do Direito. [...]. Há flagrante contradição na expressão "contribuinte de fato", pois o termo ´de fato´ choca-se com a juridicidade do conceito (jurídico) de contribuinte". Acreditando haver total impropriedade na terminologia "contribuinte de fato" por somente acreditar na existência do contribuinte juridicamente considerado, autor conclui que "a confusão entre o conceito jurídico de *contribuinte* com o conceito econômico de *contribuinte de fato* é inadmissível e só prejudica a compreensão do Direito". QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181-182 (com grifos do autor).

interpretação das normas constitucionais imunizantes, em especial para negar a extensão da imunidade a todos os bens, insumos e mercadorias adquiridos no mercado interno (nacional) com este mesmo destino[962], pois, sob o ponto de vista hermenêutico, tal diferenciação ocorre exclusivamente com base em critério extrajurídico[963] e absolutamente distante do texto constitucional (também por isso

---

[962] A despeito de, nas duas situações fáticas apresentadas no capítulo anterior *(venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social, e aquisição de bens, produtos e insumos por tais instituições no mercado externo)*, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assegurar a imunidade tributária em face dos "tributos indiretos", tal reconhecimento, sob o ponto de vista hermenêutico, ocorre única e exclusivamente com base no critério extrajurídico da "repercussão econômica" e seu reflexo no reconhecimento das figuras dos contribuintes "de direito" e "de fato", caracterizado pelo deslocamento ou transferência deste encargo tributário do devedor principal para um terceiro. Também para estas duas situações fáticas nas quais a jurisprudência do STF reconhece o direito à imunidade tributária sobre os "tributos indiretos", é necessária uma revisão hermenêutica, para continuar a se assegurar tal imunidade, mas sob outro fundamento diverso, exclusivamente jurídico-constitucional, qual seja, as finalidades essenciais das entidades (§ 4º do art. 150 da CF/88).

[963] Defendendo a impossibilidade da adoção de critérios extrajurídicos no processo de interpretação das normas constitucionais, ver: BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. **Revista de Direito Público**: Caderno de Direito Tributário, n. 22, p. 320. O referido artigo foi também republicado com o título Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional na **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 94, p. 251-262, jan./ dez. 1999; HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e Sua Repercussão no Direito Tributário, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 101, jan./dez. 2006, p. 939-977; SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1; SOUZA, Rubens Gomes de. Restituição de Impostos Indiretos, in **Revista de Direito Administrativo**, v. 21, Julho-Setembro de 1950, p. 25; SCHOUERI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54 a 57; MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito Tributário, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. BRANDÃO, Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59 a 106; JÈZE, Gaston. **Cours Elémentaire de Science dês Finances et de Législation Financière Française**, Paris, 5. ed., 1912, p. 782, *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 264; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 539; ROLPH, Earl Robert. Teoria de la Economía Fiscal, Madrid, 1958, trad. de **The Theory of Fiscal Economies**, California, 1954, p. 9; GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Introdução, *in* **Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 8 e 9; MENDES, Guilherme Adolfo. Direito e Tradução. *in* **Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 225 e 226; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 24; COMPARATO, Fábio Konder. Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paul**o, v. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do Professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo, 1979, p. 127; GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32 a 34; GRAU, Eros Roberto. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica. Conferência ao XXIV Congresso de Direito Tributário – IDEPE, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 113, 2010, p. 220.

inconstitucional), qual seja, a "repercussão econômica" ou "repercussão tributária"[964], caracterizada pela transferência do custo financeiro do tributo para uma outra pessoa que não tenha participado diretamente da relação jurídico-tributária com o ente tributante.

Ainda que a referida distinção interpretativa entre contribuintes "de fato" e "de direito", bem como de tributos "diretos" e "indiretos" ocorresse mediante a utilização de critério jurídico infraconstitucional (lei ordinária ou complementar)[965],

---

[964] Expressando duras críticas à "teoria da repercussão" ou "translação" do tributo, e demonstrando a total falta de juridicidade e de qualquer relevância jurídica ao referido fenômeno, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 81. Igualmente criticando o fenômeno em tela, BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 537 e 540-43 expressa uma negativa visão ao instituto da "repercussão econômica", que, a seu ver, muito mais se revela como um falso problema, que repousa na "simplicidade da ignorância" (*simplicité de l´ignorance*) – uma expressão utilizada pelo jurista De Parieu e também por SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1. No mesmo sentido, em julgamento que "flexibilizou" o enunciado da Súmula nº 71 do STF, Aliomar Baleeiro deixou claro que a Suprema Corte precisaria rever os ultrapassados conceitos econômico-financeiros assentados na repercussão dos tributos indiretos, até então adotados, entendendo "[...] que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de comêço, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o impôsto direto do indireto. O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. Para não alongar essa verdade, reporto-me às lições de G. Jèze (Cours El Science Finances, p. 398/9), que uma das mais recentes obras eleva ao título de maior financista da Franca neste século. À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênia, de que, sempre, êles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas dêste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da Súmula 71". **RE 45.977/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 27.09.1966, DJ 22.02.1967.

[965] Inúmeros precedentes do Supremo Tribunal Federal reconhecem que "não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade". Nesse sentido: **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978; **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006; **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

seria ela também inconstitucional, uma vez que, como pertinentemente afirmado por Geraldo Ataliba[966], "não se pode interpretar a Constituição mediante remissão à lei, mas, pelo contrário, só a lei pode ser interpretada à luz da Constituição. Não é possível inverter essa ordem".

O mesmo entendimento relativo à total e impossibilidade jurídica de legislação infraconstitucional se avocar no papel de realizar a interpretação autêntica do texto constitucional é também compartilhado por nomes de peso na doutrina nacional e estrangeira, tais como Joaquim José Gomes Canotilho[967], Jorge Miranda[968], Carlos Maximiliano[969], Luís Roberto Barroso[970], André Gustavo Corrêa

---

966 ATALIBA, Geraldo. Autarquias e Imposto do Selo (Diante da Emenda Constitucional n.5). Separata da **Revista dos Tribunais**, v. 344, jun. 1964, p. 12.

967 "Uma interpretação autêntica feita pelo legislador ordinário deve excluir-se no âmbito constitucional. Por um lado, o legislador não pode pretender "fixar" o sentido de uma norma constitucional tal como o faz em relação às leis editadas. Neste último caso, ele é o seu "criador", admitindo-se que, se ele pode criar e revogar uma lei, por maioria de razão a poderá interpretar. [...]. Todavia, em relação às normas constitucionais o legislador não está nesta situação privilegiada. Ele é um dos destinatários das normas constitucionais (e em relação a algumas normas o destinatário por excelência), cumprindo-lhe concretizar a constituição, mas não é "dono" das normas constitucionais para poder, ex voluntate, fixar o sentido dessas normas. Acresce que uma lei hipoteticamente interpretativa da constituição poderia conter uma interpretação inconstitucional, daí decorrendo o perigo, já assinalado, da formação de um "concentrado constitucional" paralelo, conducente à substituição do princípio da constitucionalidade das leis pelo da legalidade da constituição, legalidade essa que poderia até ser inconstitucional". CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Almedina, Coimbra, 1991, p. 239.

968 "De acordo com os princípios, interpretação autêntica só pode ser feita por lei com força constitucional – ou seja, em Constituição rígida, por lei decretada pelo processo peculiar de revisão, e não de lei ordinária. Pode, não, raro, a lei ordinária interpretar as disposições constitucionais regulamentando-as ou tornando-as exequíveis e, de qualquer sorte, concretizando e desenvolvendo o seu conteúdo; mas, ainda que se pretenda vocacionada para conferir um sentido "correcto" ou "autêntico" a certa e determinada norma constitucional, a lei ordinária não tem capacidade ou força jurídica para tal e está ela própria sujeita ao juízo de inconstitucionalidade (e à interpretação que este pressupõe) a cargo dos órgãos de fiscalização competentes". MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1983, II, p. 231.

969 "Interpretação autêntica do texto constitucional só se obtém pelo processo estabelecido no art. 217 da Constituição de 1946, isto é, por meio de emenda ao estatuto básico". MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 315.

970 É controvertida a possibilidade de interpretação autêntica da Constituição. Pela interpretação autêntica se edita uma norma interpretativa de outra preexistente. A maior parte da doutrina, tanto brasileira como portuguesa, admite a interpretação constitucional autêntica, desde que se faça pelo órgão competente para a reforma constitucional, com observância do mesmo procedimento desta". Para o autor, no entanto, cuidando-se de uma constituição derivada do poder constituinte originário, "uma vez concluída a sua obra, o poder constituinte originário se exaure, ou, melhor dizendo, volta ao seu estado latente e difuso", a rigor "não se pode falar em interpretação constitucional verdadeiramente autêntica". BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 118.

de Andrade[971] e Paulo Bonavides[972], tendo, aliás, sido chancelado por mais de uma vez pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.[973]

A referida distinção, ainda que eventualmente admitida, deve se restringir, no máximo, para permitir ou afastar o direito à repetição de indébito[974] ou

---

[971] "Na direção inversa – da harmonização do texto constitucional com a lei – haveria a denominada ´interpretação da Constituição conforme as leis´, mencionada por Canotilho como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais, principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de ´mão trocada´ se justificaria pela maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos. [...]. Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação ´correta´ do texto constitucional. Com efeito, uma lei ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este". ANDRADE, André Gustavo Corrêa. Dimensões da Interpretação Conforme a Constituição. **Revista de Direito Renovar**, vol. 24, set./dez. 2002, p. 78-79.

[972] "Corre-se não raro com o emprego desse método o risco de transformar a interpretação da lei conforme a Constituição numa interpretação da Constituição conforme a lei (*eine gesetzeskonforme Auslegung der Verfassung*), distorção que se deve conjurar". BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 433-434.

[973] "Não pode a lei ordinária pretender impor, como seu objeto imediato, uma interpretação da Constituição: a questão é de inconstitucionalidade formal, ínsita a toda norma de gradação inferior que se proponha a ditar interpretação da norma de hierarquia superior. [...]: admitir pudesse a lei ordinária inverter a leitura pelo Supremo Tribunal da Constituição seria dizer que a interpretação constitucional da Corte estaria sujeita ao referendo do legislador, ou seja, que a Constituição - como entendida pelo órgão que ela própria erigiu em guarda da sua supremacia -, só constituiria o correto entendimento da Lei Suprema na medida da inteligência que lhe desse outro órgão constituído, o legislador ordinário, ao contrário, submetido aos seus ditames". **ADI 2.797/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.09.2005, DJ 19.12.2006. Em outro recente precedente julgado pelo Plenário do STF envolvendo a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I da CF/88, decidiu-se o seguinte: "A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas [...] não está sujeita, por óbvio, à previa edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias [...]". **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013

[974] Este é o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho que, fazendo menção ao art. 166 do CTN, afirma que "na espécie, o fenômeno financeiro – estudado pela Ciência das Finanças – da translação do encargo tributário foi, necessariamente, considerado pelo Direito, que atribuiu ao fator translação efeito jurídico em tema de repetição de indébito". COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As imunidades genéricas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 74. Em sentido contrário, entendendo que nem mesmo para fins de repetição de indébito tal classificação em "tributos diretos" e "tributos indiretos" é servível, há quem afirme que "[...] uma tal classificação econômica não encontra correspondência com pressupostos básicos do sistema constitucional tributário vigente. Não vislumbramos, em nenhuma disposição da Constituição, qualquer norma jurídica que permita classificar os tributos por ela autorizados em diretos e indiretos, classificação esta que, portanto, é estranha ao sistema do direito positivo brasileiro, imprestável para ser aplicada à disciplina do regime jurídico da restituição do indébito tributário". GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227.

compensação dos chamados tributos “indiretos”, mas jamais para delimitar o alcance e a aplicação das imunidades tributárias previstas na Constituição de 1988 (art. 150, inciso VI, alínea c” e art. 195, § 7º), garantias estas que têm como objetivo precípuo evitar a agregação do custo financeiro dos tributos, pondo em risco ou, até mesmo, inviabilizando as atividades das instituições de educação e assistência social “[...] por conta do encarecimento exacerbado de custos e da correlata formação de preços exorbitantes”.[975]

Como salientado por Hugo de Brito Machado[976], “a imunidade, para ser efetiva, para cumprir as finalidades, deve ser abrangente”, razão pela qual “nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance”. A mesma amplitude abrangente das normas de imunidade tributária, para, nela, incluírem-se todos os tributos, já de longa data era também defendida por Aliomar Baleeiro.[977]

Ainda que, no caso ora em análise, se estivesse diante de uma situação fática na qual houvessem fundamentos constitucionais para se adotar mais de uma solução para o caso *(e o autor desta tese entende que não existe mais de um fundamento constitucional, pois, a seu ver, o único fundamento constitucional idôneo para balizar o processo hermenêutico da imunidade tributária aqui discutida consiste na verificação das “finalidades essenciais das entidades” a que se refere o art. 150,*

---

[975] Trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[976] CARVALHO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 196. Fazendo referência à imunidade tributária recíproca, o referido autor afirma o seguinte: “Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. [...]. Não obstante esteja expressa no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos” (p. 196).

[977] “A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza”. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

§ 4º da CF/88)[978], não seria demais lembrar a premissa recentemente assentada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que quando "[...] o intérprete está diante de controvérsia em que há fundamentos constitucionais para se adotar mais de uma solução possível, deve optar por aquela que efetivamente trará maior efetividade e racionalidade ao sistema".[979]

No entanto, esta diretriz não tem sido seguida pelo Supremo Tribunal Federal no tema ora em análise, seja pela contradição interpretativa da Suprema Corte, já demonstrada nas páginas anteriores, seja, também, pelo alto grau de personalismo adotado nos julgamentos, conforme concluíram recentemente pesquisadores da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.[980]

---

[978] Segundo o STF, "O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal". **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004. Como já exposto neste capítulo, o grande problema é que o Supremo Tribunal Federal adota as "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o § 4º do art. 150 da CF/88 como premissa hermenêutica apenas nas situações envolvendo os "impostos diretos". Ainda quando, raramente, o faz em relação a alguns "tributos indiretos" (IOF, IPMF e ICMS), limita o reconhecimento da imunidade a uma questão eminentemente financeira, qual seja, as rendas/receitas auferidas pelas entidades com a não tributação. Prova disso é que o precedente citado nesta nota de rodapé (RE 325.822/SP) discutia a imunidade tributária em relação ao IPTU ("imposto direto").

[979] **RE 586.453/SE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli, j. 20.02.2013, DJe 05.06.2013. No mesmo sentido: **RE 583.050/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli, j. 20.02.2013, DJe 10.06.2013.

[980] "[...]. Para além da discussão do STF como um ator político, é preciso atentar para o seu funcionamento institucional, até mesmo para colocá-lo, também, sob o crivo público. Caso contrário, o STF, no sentido oposto que parece indicar seu recente 'ativismo' e flerte em ser um Tribunal constitucional, permanecerá um palco de disputas de solução de casos pontuais de maneira ad hoc, com um possível controle social apenas sobre a dimensão material e fática do caso. [...] Mesmo nos julgamentos por votação unânime há dificuldades em se determinar qual foi a decisão tomada pelo Tribunal como um todo, variando os julgamentos subsequentes à preferência pessoal do Ministro sorteado, circunstância representativa de uma falta de cultura de respeito aos precedentes judiciais do Supremo Tribunal Federal por seus próprios Ministros. Ainda que se entenda que o voto do ministro relator, que guia a tomada de decisão dos demais ministros, tem um peso maior na fundamentação do caso, podendo-se entender que a partir dele seria possível extrair a ratio decidendi, não há como deixar de considerar o fato de que fundamentações conflitantes com o voto do ministro relator relativizam a adequação dessa ratio decidendi ao que foi decidido pelo Tribunal. A unanimidade se dá tão somente com relação ao dispositivo da decisão, o elemento questionado por meio da ADI, mas não se reflete no momento da justificação dessa solução dada pelo Tribunal. Uma consequência dessa peculiaridade da decisão do STF, que decorre do modo como se dá a tomada de decisão, é o alto grau de personalismo dotado aos seus julgamentos. Poder-se-ia falar em ratio do ministro, em uma linha de pensamento desenvolvida por ele e, inclusive, aplicação de precedentes individuais. Não há, especialmente nos casos que envolvem aplicação de princípios, a possibilidade de extração de uma ratio coletiva, institucional". VOJVODIC, Adriana de Morais; MACHADO, Ana Mara França; CARDOSO, Evorah Lusci Costa. **Escrevendo Um Romance, Primeiro Capítulo: Precedentes e Processo Decisório no STF**, *in* Revista Direito GV 09, v. 5, n. 1, Jan-Jun. 2009, p. 27/31, *apud* HAYASHI, Alexandre Yoshio, *op. cit.*, p. 607.

5.2 A necessidade da prevalência das finalidades essenciais das entidades a que se refere o § 4º do artigo 150 da CF/88 sobre a noção de "contribuinte de fato"

A despeito de tantos outros obstáculos à competitividade da indústria nacional[981] de equipamentos, insumos e produtos destinados ao uso das instituições de educação, saúde e assistência social sem fins lucrativos, o argumento fiscal restritivo quanto à aplicação e reconhecimento da imunidade tributária das referidas instituições apenas aos chamados "contribuintes de direito" tem favorecido enormemente a aquisição de produtos importados, em detrimento das compras realizadas no mercado interno (nacional), quando, neste caso, como já se viu, as instituições de educação e assistência social são consideradas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (e por parcela significativa da doutrina) como "contribuintes de fato".

Isso porque a instituição – ou entidade de direito público – imune, quando realiza importação direta dos bens e produtos que irão compor seu patrimônio, ou a importação de mercadorias de uso e consumo que servirão como insumos para a realização dos seus serviços, será sempre considerada como "contribuinte de direito". [982]

É bem verdade que a temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social é assunto que, de há muito, é debatido na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, havendo decisões que reconhecem a referida imunidade em face dos "tributos indiretos", mas apenas em relação às

---

[981] Como, por exemplo, a excessiva carga tributária sobre todos os setores da indústria, fato notório e de conhecimento público, e que constantemente ocupa a pauta de discussões na imprensa e em outros segmentos sociais.

[982] Como já visto anteriormente, o entendimento dominante do Supremo Tribunal Federal é o de que, no caso de bens ou produtos importados destinados ao uso exclusivo do ente ou entidade importadora imune, os "tributos indiretos" adquirem características de "tributos diretos", pois não haverá o repasse do ônus tributário. Para o STF, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". Nesse sentido: **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

situações fáticas já relatadas nesta tese (venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições[983], e aquisição de bens, produtos e insumos pelas instituições no mercado externo – importação[984]).

A despeito de haverem poucos precedentes que conferem à imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" uma interpretação mais ampla e consentânea, em sintonia com as finalidades essenciais das entidades (art. 150, § 4º da CF/88), o Supremo Tribunal Federal limita o reconhecimento desta imunidade a uma questão eminentemente financeira, qual seja, as rendas/receitas auferidas pelas entidades, que, para não serem tributadas, devem ser aplicadas em suas finalidades essenciais. É o caso do reconhecimento da imunidade tributária em relação ao IOF (sobre o rendimento de aplicações financeiras)[985] e ao antigo IPMF (sobre a movimentação ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza

---

983 Sob a égide da CF/88, os seguintes precedentes: **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003; **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006. Também comentando a referida imunidade: **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013.

984 Sob a égide da CF/88, os seguintes precedentes: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.07.1996, DJ 06.12.1996; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **RE 237.497 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 06.08.2002, DJ 18.10.2002; **AI 378.454 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.10.2002, DJ 29.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **RE 401.694 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 20.06.2006, DJ 17.11.2006; **AI 535.922 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 30.09.2008, DJe 13.11.2008; **AI 669.257 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, DJe 16.04.2009; **RE 311.626 AgR/PA**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26.05.2009, DJe 25.06.2009; **RE 571.809 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 09.02.2010, DJe 25.03.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010;**AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 484.661 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 05.10.2010, DJe 09.12.2010; **AI 776.205 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.10.2011, DJe 09.11.2011; **AI 785.549 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.11.2011, DJe 16.12.2011; **ARE 803.906 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.10.2014, DJe 20.11.2014; **ARE 713.903 AgR-AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.11.2014, DJe 21.11.2014; **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015.

985 **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **RE 183.216 AgR-ED/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1999, DJ 02.06.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **AI 769.613 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 09.03.2010, DJe 08.04.2010; **RE 593.358 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, DJe 24.03.2011; **RE 590.448 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 13.09.2011, DJe 11.11.2011; **AI 749.009 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012, DJe 28.03.2012; **AI 805.722 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, j. 26.02.2013, DJe 13.03.2013; **AI 740.563 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **RE 313.840 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 13.08.2013, DJe 14.10.2013; **AI 673.463 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 24.09.2013, DJe 04.11.2013.

financeira).[986]

De fato, o reconhecimento e aplicação da imunidade tributária das instituições em tela, com a não incidência de ICMS, IPI, II, PIS e COFINS quando realizadas importações de bens, insumos e produtos está conforme o sentido e o real alcance das imunidades veiculadas no art. 150, inciso VI, alínea c" e no art. 195, § 7º da Constituição de 1988. Não se questiona, aqui, seu cabimento, não devendo realmente tais operações serem tributadas.

Questiona-se, sim, o fundamento extrajurídico e inconstitucional utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para balizar a hermenêutica da norma constitucional, qual seja, a distinção entre "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito".[987]

Como já visto, quando, na importação do produto, insumo ou bem, a entidade figura como "contribuinte de direito" do tributo (e não como mera "contribuinte de fato" que simplesmente suporta o valor financeiro do tributo no preço da mercadoria ou serviço, repassando ou não este valor ao consumidor final), a imunidade tributária em tela lhe é assegurada. Em momento algum, neste processo hermenêutico, o Supremo Tribunal Federal utiliza com baliza interpretativa o § 4º do art. 150 da CF/88, consubstanciado nas *finalidades essenciais das entidades*, embora, constitucionalmente[988], estivesse obrigado a utilizá-lo.

---

[986] **RE 211.790 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12.11.2002, DJ 19.12.2002.

[987] Criticando a classificação que estrema, de um lado, o "contribuinte de direito" e, de outro lado, "o contribuinte de fato" e apontando-lhes as falhas de contradição e pleonasmo, ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181-182.

[988] Obrigado porque o § 4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, referindo-se à imunidade tributária sobre impostos das instituições de educação e assistência social, é expresso quando faz menção dos termos "patrimônio", "renda" e "serviços" relacionados às finalidades essenciais das entidades. Não apenas "renda". Não apenas "patrimônio". Não apenas "serviços". De se lembrar que foi o próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal quem já decidiu que "O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal". **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004. O problema, como já exposto, é que o STF adota as "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o § 4º do art. 150 da CF/88 como premissa hermenêutica apenas nas situações envolvendo os "impostos diretos" e, ainda quando, raramente, o faz em relação a alguns "tributos indiretos" (IOF, IPMF e ICMS), limita o reconhecimento da imunidade a uma questão eminentemente financeira, qual seja, as "rendas" auferidas pelas entidades com a não tributação. Prova disso é que o precedente citado nesta nota de rodapé (RE 325.822/SP) discutia a imunidade tributária em relação ao IPTU ("imposto direto").

Assim, parece ilógico que, unicamente pela ajurídica e radical distinção entre "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito", se veja reconhecida e assegurada a imunidade tributária na importação, mas se veja a mesma imunidade afastada nas operações com idênticos bens, insumos, produtos ou mercadorias ocorridas no mercado interno (nacional).

A diferenciação de tratamento na aquisição de produtos nacionais semelhantes ou iguais aos importados[989] inibe a competitividade destes produtos fabricados no Brasil, afasta o direito à imunidade e o alcance dos direitos e valores por ela protegidos, viola o dever constitucional de promoção do mercado nacional e, a não mais poder, cria discriminação tributária arbitrária[990] entre contribuintes que, na prática, estão em situação notoriamente equivalente – quando as instituições imunes assumem a condição de adquirentes no mercado interno ("contribuinte de fato"), ou quando figuram como adquirentes no mercado externo, através da

---

[989] Relembre-se que, ainda sob a égide da Carta de 1969, em inúmeros precedentes, o Supremo Tribunal Federal deixou estampada a necessidade de observância do princípio da igualdade de tratamento fiscal entre produtos nacionais e importados. Nesse sentido: **RE 86.035/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 19.11.1976, DJ 31.12.1976. E também: **RE 76.099/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 07.04.1975; DJ 09.05.1975; **RE 82.509/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.806/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, j. 10.02.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.048/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 12.03.1976, DJ 15.04.1977; **RE 83.428/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 85.056/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 24.09.1976; **RE 84.545/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 17.09.1976; **RE 92.508/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 12.05.1981, DJ 12.06.1981; **RE 83.430/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 26.03.1976; **RE 84.400/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 30.04.1976; **RE 83.531/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 02.04.1976, DJ 16.06.1976; **RE 84.414/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 06.04.1976, DJ 08.07.1976; **RE 84.903/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 11.05.1976, DJ 11.06.1976.

[990] Em precedente julgado no longínquo ano de 1968, o Plenário do Supremo Tribunal Federal rechaçou a discriminação tributária em razão da procedência ou do destino entre bens de qualquer natureza. Confira-se o voto do Relator, Ministro Evandro Lins: "Veja-se, por outro lado, que a atividade industrial é uma única, e, por essa razão, o impôsto não pode ter o caráter dúplice que lhe deu o legislador municipal. Há aí uma tributação indireta da operação que se vai realizar fora do seu território. O art. 32 da Constituição de 1946 dispunha: ´Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária em razão da procedência entre bens de qualquer natureza´. Parece claro que, dentro do espírito dessa disposição, está contida, também, a proibição de se fazer discriminação tributária quanto ao destino das mercadorias. A Constituição de 15 de março de 1967 é expressa no art. 21, quando veda ´aos Estados, ao Distrito Federal, e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino´". **RMS 17.444/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Evandro Lins, j. 23.05.1968, DJ 18.10.1968. Disposição semelhante encontra-se no artigo 152 da Constituição Federal de 1988.

importação (“contribuinte de direito”).

Ora, é inegável que a condição finalística e funcional justificadora da aplicação da imunidade tributária consiste no atendimento ao requisito da conexão (nexo causal) entre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* às *finalidades essenciais das entidades*. Esta é a clara leitura que se faz do art. 150, inciso VI, alínea “c” e seu § 4º da Constituição de 1988.

Desta forma, todos os bens, produtos e/ou mercadorias adquiridos para compor o patrimônio da entidade (seja mobiliário ou imobiliário), bem como os insumos[991] necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento destas respectivas finalidades, sejam os adquiridos no mercado externo, sejam os adquiridos no mercado interno, deverão necessariamente estar abrangidos pela imunidade tributária constitucional, independentemente de se tratar de espécie tributária “direta” ou “indireta”, ou se, tratando-se de “tributos indiretos”, aferir quem é o “contribuinte de fato” ou o “contribuinte de direito”, pois, em qualquer caso, a afetação tributária, como custo financeiro, será equivalente, sendo justamente esse o motivo, qual seja, o acúmulo de imposições que a imunidade tributária visa excluir,

---

[991] É sabido que, para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais de uma entidade, a aplicação de seus recursos financeiros não se limita à área fim da entidade, ao contrário, existem atividades que se configuram em atividades meio para que qualquer pessoa jurídica atinja seus objetivos. E, nesse sentido, os gastos com insumos se enquadram nessas atividades. Endossando este ponto de vista, ver: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277. No mesmo sentido, a despeito de conferir uma interpretação restritiva à imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição de 1988 (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão), é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a referida imunidade deve alcançar os insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estendendo-se também, aos materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência e a título de exemplo, os filmes e papéis fotográficos. Nesse sentido: **RE 504.615 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 03.05.2011, DJe 18.05.2011; **RE 495.385 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.09.2009, DJe 22.10.2009; **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **RE 289.370/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.04.2001, DJ 01.06.2001; **RE 267.690/SP** 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25.04.2000, DJe 10.08.2000; **RE 204.234/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 10.10.1997; **RE 178.863/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.03.1997, DJ 30.05.1997; **RE 203.706/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 25.11.1997, DJ 06.03.1998; **RE 226.441/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 05.05.1998, DJ 21.08.1998; **RE 215.798/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 16.12.1997, DJ 27.03.1998; **RE 193.883/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22.04.1997, DJ 01.08.1997; **RE 174.476/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997; **RE 190.761/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997; **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 24.08.2001, dentre outros.

consubstanciada na assunção do custo do "tributo"[992] na operação (ou seu efeito eminentemente econômico)[993] que justifica a exclusão da incidência tributária, razão pela qual não há como se admitir que a imunidade tributária em tela se limite apenas ao "contribuinte de direito", posto que não há nada na Constituição Federal de 1988 que justifique esta restrição.

---

[992] O custo econômico/financeiro do tributo como justificativa para o reconhecimento das imunidades tributárias foi pertinentemente abordada por Misabel Abreu Machado Derzi que, tratando da imunidade recíproca, e fazendo referência à preocupação de Aliomar Baleeiro com a tributação indireta sobre os municípios, assim se pronunciou: "Aliomar Baleeiro, um dos juristas mais sábios da Nação brasileira em todos os tempos, tinha consciência profunda dos efeitos redutores e confiscatórios de tais tributos sobre a renda, o patrimônio e o custo dos serviços uns dos outros. Em especial, dos Municípios brasileiros". DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 47-48. A mesma preocupação, qual seja, o custo do tributo como causa justificadora do reconhecimento da imunidade tributária foi também abordada em trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso. Confira-se: "Isso significa, noutras palavras, que a correta interpretação da norma está em subordinar a incidência da norma constitucional de imunidade à coexistência, como suporte fático (*fattispecie* concreta), de um *fato jurídico* em sentido lato, que é a natureza da instituição ou negócio normativamente previsto, com um preciso *fato econômico*, representado pela estima da conseqüência teórica, mas gravíssima, de eventual tributação pôr em risco ou, até, inviabilizar a atividade econômica do contribuinte por conta do encarecimento exacerbado de custos e da correlata formação de preços exorbitantes". Trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[993] No mesmo sentido da nota de rodapé anterior, os efeitos ou finalidades eminentemente econômicas como razões justificadoras da imunidade tributária já foram abordadas pela doutrina e pela jurisprudência do STF. Confira-se: "Ora, é manifesto que a finalidade a que visa a Constituição com essa imunidade é a de evitar que haja excessiva oneração fiscal desses bens [...]. Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição [...]? Não me parece que assim seja. [...]. Com todas as vênias, não me parece ter sentido que, no tocante a imunidade que tem por fim evitar que se onere o preço de venda de bens vitais à economia do País, se restrinja o seu alcance aos tributos que aumentam o preço de venda de cada uma dessas operações, e se exclua dela os que, por só serem devidos no fim de determinado período pela pluralidade de prática das mesmas operações, ocasionem esse aumento". Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro já afirmava que "A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

O *patrimônio*, as *rendas* e os *serviços* das instituições de educação e assistência social, inclusive aquelas que atuam na área da saúde, são constitucionalmente imunes, e, assim, não podem sofrer o danoso efeito da incidência de impostos e contribuições sociais de quaisquer espécies, sejam eles "diretos" ou "indiretos", monofásicos ou plurifásicos, cumulativos ou não cumulativos.

Uma vez atendido o requisito constitucional da vinculação das *rendas*, *patrimônio* e *serviços* às *finalidades essenciais das entidades* na forma do art. 150, § 4º da CF/88, bem como o requisito infraconstitucional do § 2º do art. 14 do CTN (pois, como visto, a despeito da controvérsia[994] envolvendo a possibilidade de regulamentação de dispositivo constitucional, a imunidade das instituições de educação e assistência social traduz-se em típico dispositivo constitucional não auto-aplicável (not self executing) ou "norma não bastante em si"[995], sendo classificada como uma imunidade tributária "condicionada"[996], reclamando regulamentação de lei complementar[997] que lhe traga operatividade), estará

---

[994] A questão é controversa, tendo o próprio pleno do STF assentado o entendimento no sentido de que "As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[995] A expressão é de autoria de: MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969, p. 126.

[996] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 183. No mesmo sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas. Inteligência do art. 150, inc. VI e § 4º e art. 195, § 7º, da Constituição Federal. **Cadernos de Direito tributário e Finanças Públicas**. v. 26. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 53, para quem "esta é uma imunidade condicionada à produção normativa inferior". Em sentido contrário, entendendo que as normas de imunidade tributária são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária da Empresa Brasileira das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 23.

[997] Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais, Parecer, *in* **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Revista dos Tribunais, v. 4, p. 83; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 434-435; COÊLHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 349-350; GRUPENMACHER, Betina Triger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 136; TORRES, Heleno Taveira. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36; ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991, p. 139. E, na jurisprudência: **MI 420/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 31.08.1994, DJ 23.09.1994.

aperfeiçoado o vínculo causal entre a finalidade e a instituição, determinante para a qualificação dos serviços, bem como do patrimônio e das rendas das entidades.

Os termos “patrimônio”, “renda” e “serviços” foram expressamente postos na Constituição de 1988 umbilicalmente relacionadas à *finalidade essencial* das entidades ou instituições imunes. Esta, portanto – a finalidade essencial –, constitui o requisito finalístico que precisa ser atendido por qualquer instituição de educação, saúde e assistência social para gozar, na plenitude almejada pelo legislador constitucional originário[998], da imunidade tributária, não importando a origem da aquisição do bem, mercadoria, produto ou insumo (se nacional ou importado), nem muito menos a distinção entre tributo “direto” ou “indireto”, bem como a identificação do contribuinte “de fato” ou “de direito”.

Desta forma, não importa se as aquisições no mercado interno envolvem bens, produtos ou insumos como carteiras para salas de aula, equipamentos para laboratórios, energia elétrica, telefonia, quadros negros, cadeiras, móveis, computadores, softwares, papel, dentre outros, já que os mesmos comporão o patrimônio da entidade, ou servirão como insumos necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento das *finalidades essenciais*.[999]

---

[998] Com total propriedade, Bruno Monteiro de Castro Amaral defende ser “preferível a intributabilidade dos cidadãos ao enriquecimento estatal”. Para o referido autor, já é tempo de fazer valer a real intenção do Constituinte Originário no plano teleológico da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, bem como da imunidade tributária recíproca dos entes públicos, não podendo os referidos sujeitos arcarem com os “impostos indiretos em qualquer hipótese”. AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 197. No campo da jurisprudência do STF, a real intenção do Constituinte Originário no sentido de garantir desoneração tributária total aos bens, pessoas e operações protegidas pelas imunidades tributárias pode ser vista na leitura dos seguintes precedentes: **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013; **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE nº 438.112/PR**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, j. 19.10.2005, DJ 17.11.2005.

[999] Cabe rememorar que, fazendo referência aos ensinamentos de Rui Barbosa Nogueira, o Supremo Tribunal Federal, interpretando a expressão “finalidades essenciais” a que se refere o art. 150, § 4º da CF/88, se pronunciou no seguinte sentido: “O alcance do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal não é outro senão elucidar a adequação da imunidade toda vez que se tenha o patrimônio, a renda e os serviços colocados à disposição das finalidades essenciais das entidades. [...]. Sem sombra de dúvida, juridicamente, a expressão ´finalidades essenciais´ dentro desse contexto é sinônima de ´fins previstos no estatuto´”. **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000.

Por tais razões, a referida imunidade tributária, ao mesmo tempo em que se apresenta na Constituição Federal de 1988 como garantia do direito à educação, à saúde e à assistência social, deve assegurar o afastamento – total, completo – dos tributos (impostos e contribuições sociais) nas operações relativas à aquisição de equipamentos, produtos, máquinas e demais bens destinados a compor o ativo imobilizado da entidade (*patrimônio*), ou destinadas ao cumprimento dos *serviços* relacionados com suas finalidades essenciais.

Como já mencionado, esta é, para o autor desta tese, a única interpretação conforme a Constituição.[1000]

A despeito da clara e expressa determinação imunitória constante do art. 150, inciso VI, alínea "c" e do art. 195, § 7º da Constituição de 1988, normas

[1000] "Impende notar que a imunidade é ampla e indivisível, não admitindo, nem por parte do legislador (complementar ou ordinário), nem do aplicador (juiz ou agente fiscal), 'restrições ou meios-termos' – a não ser, é claro, os já previstos na própria Lei Maior". CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária da Empresa Brasileira das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 23. No mesmo sentido, manifesta-se Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, para quem "O art. 150, VI, *c*, da CF proíbe aos entes federados a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação sem fins lucrativos. A Jurisprudência Pátria vem, reiteradamente, manifestando-se no sentido de que normas constitucionais que veiculem imunidades tributárias devem ser interpretadas de forma extensiva e não 'restritiva'. Pela interpretação extensiva, buscar-se-á sempre a ampliação da abrangência da norma, sem, contudo, desvirtuar seu conteúdo". MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Imunidade e isenção para as instituições de educação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 771 e ss. Como já visto em outros momentos nesta tese, em inúmeras oportunidades o Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de conferir máxima efetividade e abrangência à hermenêutica das normas constitucionais imunizantes, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, destacando o elemento teleológico do instituto. Nesse sentido, podem ser citados os seguintes precedentes: **RE 376.462 AgR-ED-ED/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.2014, DJe 18.03.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **AI 746.263 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.12.2012, DJe 20.02.2013; **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013; **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013; **RE 202.149/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.04.2011, DJe 10.10.2011; **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001; **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.08.2001, DJ 14.09.2001; Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013; **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002; Trecho dos votos proferidos pelos Ministros Carlos Madeira e Cordeiro Guerra no **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

infraconstitucionais estaduais e federais continuam a exigir impostos (IPI, II e ICMS), bem como contribuições sociais à seguridade social (PIS e COFINS) sobre as aquisições de bens e produtos que se destinam a compor o patrimônio das instituições de educação e assistência social, bem como sobre insumos e materiais relacionados à prestação dos seus serviços, e que se mostram indispensáveis à consecução das finalidades estatutárias das referidas instituições.

Examinar a *finalidade*[1001] da imunidade afigura-se fundamental para a

[1001] A(s) razão(ões) de ser, objetivo(s), escopo(s) ou a(s) finalidade(s) da imunidade tributária já foram abordadas em julgamentos do Supremo Tribunal Federal. Fazendo referência aos ensinamentos de Rui Barbosa Nogueira, o STF já decidiu que "[...] a razão de ser da imunidade constitucional está, em primeiro lugar, na viabilização da própria atividade que respalda a disciplina da matéria; em segundo lugar, é decorrência da capacidade econômica do contribuinte, tal como prevista no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal. Ora, o artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal proíbe a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que preenchidos os requisitos da lei". **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000. No mesmo sentido, em outro precedente, confira-se o trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Carlos Velloso: "Ora, é manifesto que a finalidade a que visa a Constituição com essa imunidade é a de evitar que haja excessiva oneração fiscal desses bens [...]. Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição [...]? Não me parece que assim seja". **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002. E, ainda, o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (Relator) em outro precedente julgado pelo Plenário do STF: "Isso porque as regras de imunidade tributária – embora imediatamente prescritivas, impondo aos entes federativos um dever de abstenção legislativa – têm por escopo a consecução de determinadas finalidades ou a preservação de certos valores consagrados no texto constitucional. E somente à luz dessas finalidades e valores, elas devem ser interpretadas". **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010. Igualmente, a doutrina nacional já se manifestou sobre o assunto: "Sistematicamente através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais que um problema do direito constitucional do que um problema de direito tributário [...]. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade dos valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretendem manter livres das interferências ou perturbações da tributação [...]". BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185. E, também, a doutrina estrangeira: "Un evidente paso adelante se ha producido gracias a autores que han hecho que el criterio de distinción en torno de la función que cumple cada tipo de norma. Cuál es el objetivo de una norma de exención o de no sujeción, o qué finalidad cumple en el ordenamiento, son las cuestiones que ahora hay que preguntarse. Desde luego, en esta evolución dogmática la doctrina italiana ha sido pionera. Tempranamente, La Rosa observaba que el interés tutelado por la norma es el que permite identificarlas. En las de exención, se tutela un interés particular, el valor jurídico que encierra la norma es el de proteger intereses del contribuyente, bien reduciendo, bien eximiendo, bien excluyendo, etc., la carga tributaria. En cambio, las normas de no sujeción no tutelan valores jurídicos individuales, intereses particulares, desde el momento en que delimitan ámbitos normativos de aplicación." PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 6.

correta solução do caso ora sob análise, uma vez que, pelo exame da *finalidade*, é possível identificar o conteúdo e o alcance da imunidade tributária na sua finalidade e funcionalidade. Assim, o exame da *finalidade* da imunidade tributária constitucional constitui dever inafastável do intérprete, sob pena de subversão do sistema jurídico e prejuízo à efetivação de direitos sociais fundamentais de enorme relevância.

Perceba-se, por oportuno, que o ponto de vista hermenêutico defendido nesta tese é corretamente adotado por outros países, como o Peru, tanto em suas Constituições Políticas de 1979[1002], 1983[1003] e 1993[1004], como na jurisprudência do

---

[1002] A Constituição Política do Peru, de 1979, estabelecia:
"**Artículo 32** - Las universidades y los centros educativos y culturales **están exonerados de todo tributo, creado o por crearse**. La Ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes en favor de las universidades y centros educativos y culturales". (grifos do autor)

[1003] A Constituição Política do Peru, de 1983, estabelecia:
"**Artículo 87** - Las Universidades **están exoneradas de todo tributo fiscal o municipal, creado o por crearse**. Gozan de franquicia postal y telegráfica y las actividades culturales que ellas organizan **están exentas de todo impuesto**. La exoneración de los tributos a la importación se limita a los bienes necesarios para el cumplimiento de sus fines". (grifos do autor).

[1004] A Constituição Política do Peru, de 1993, atualmente estabelece:
Artículo 13 - La educación tiene como finalidad el desarrollo integral de la persona humana. El Estado reconoce y garantiza la libertad de enseñanza. Los padres de familia tienen el deber de educar a sus hijos y el derecho de escoger los centros de educación y de participar en el proceso educativo.
Artículo 14 - La educación promueve el conocimiento, el aprendizaje y la práctica de las humanidades, la ciencia, la técnica, las artes, la educación física y el deporte. Prepara para la vida y el trabajo y fomenta la solidaridad.
Es deber del Estado promover el desarrollo científico y tecnológico del país.
La formación ética y cívica y la enseñanza de la Constitución y de los derechos humanos son obligatorias en todo el proceso educativo civil o militar. La educación religiosa se imparte con respeto a la libertad de las conciencias. La enseñanza se imparte, en todos sus niveles, con sujeción a los principios constitucionales y a los fines de la correspondiente institución educativa. Los medios de comunicación social deben colaborar con el Estado en la educación y en la formación moral y cultural.
Artículo 16 - Tanto el sistema como el régimen educativo son descentralizados.
El Estado coordina la política educativa. Formula los lineamientos generales de los planes de estudios así como los requisitos mínimos de la organización de los centros educativos. Supervisa su cumplimiento y la calidad de la educación. Es deber del Estado asegurar que nadie se vea impedido de recibir educación adecuada por razón de su situación económica o de limitaciones mentales o físicas. Se da prioridad a la educación en la asignación de recursos ordinarios del Presupuesto dela República.
"**Artículo 19 -** Régimen tributario de Centros de Educación
Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de **todo impuesto directo e indirecto** que afecte los **bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural**. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes". (grifo do autor).

Tribunal Constitucional Peruano.[1005]

No Peru, a imunidade tributária outorgada pela Constituição e ratificada pelo Tribunal Constitucional[1006] é clara ao abranger todo e qualquer tributo, seja ele "direto" ou "indireto", que atinja os bens, atividades e serviços relacionados às

[1005] Já decidiu o Tribunal Constitucional do Peru: "3. En efecto, la Constitución Política de 1993 establece en su artículo 19.º que *"(...) las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia, gozan de inafectación de* ***todo impuesto directo e indirecto*** *que afecte los* ***bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural*** *(...). Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por Ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación sólo del Impuesto a la Renta".* 4. El referido artículo **consagra una *inmunidad tributaria;* es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos.** Este Tribunal ya se pronunció al respecto en la STC N.º 3444-2004-AA, estableciendo que dicha inmunidad se encuentra condicionada a la verificación de los siguientes requisitos: a) que los centros educativos se encuentren constituidos conforme a la legislación de la materia; **b) que el impuesto, sea directo o indirecto, afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural**". (Processo EXP. nº 1271-2006-PA/TC, Sala Primera del Tribunal Constitucional, Magistrados García Toma, Alva Orlandini y Landa Arroyo, Sentencia de 4 del mes de octubre de 2006). (os grifos são do autor desta tese).

[1006] Já decidiu o Tribunal Constitucional do Peru: "[...]. 26. A grandes rasgos, es preciso resaltar que conforme se señaló en las SSTC 1271-2006-AA/TC y 3444-2004-AA, **el actual Régimen Tributario de las Universidades consagra una inmunidad tributaria; es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos**, conforme a los términos dispuestos en el artículo 19 de la Constitución. Dicha inafectación constitucional o inmunidad se encuentra condicionada a la verificación de los siguientes requisitos: a) que las Universidades, Institutos Superiores y demás Centros Educativos se encuentren constituidos conforme a la legislación de la materia; **b) que el impuesto, sea directo o indirecto, tenga efecto sobre los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural**. Pues bien, este Colegiado considera pertinente desarrollar estos requisitos. [...]. El artículo 19º de la Constitución establece una exención tributaria a favor de las entidades educativas que cumplan las características ya señaladas. Así, es preciso tomar en cuenta que se considera exención tributaria a aquel hecho establecido mediante una norma, el cual, al verificarse en la realidad, tiene como efecto que "neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible", no surgiendo así la obligación de pago de determinado tributo. En ese sentido, es preciso recordar que dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la exoneración y la inafectación. [...]. A fin de estudiar este tipo de tributos, la doctrina los ha clasificado de diversas maneras. Podemos señalar que la clasificación de los impuestos reconocida por la mayoría de autores es la división en **Impuestos Directos e Impuestos Indirectos**. En el primer caso, se refiere a aquellos impuestos que tieneN relación con la capacidad tributaria directamente ligada con un elemento subjetivo: las características del contribuyente y los ingresos que el mismo percibe, no permitiendo la traslación del impuesto, siendo por ello evidente ante los ojos de los sujetos gravados u obligados legales. El impuesto directo por excelencia es el Impuesto a la Renta. Por otro lado, los impuestos indirectos hacen posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico, quien fácticamente soporta la carga mediante la traslación. Esa característica la tiene, por ejemplo, el Impuesto General a las Ventas. **Ambos tipos de impuestos, sea cual fuere su clasificación, se encuentra comprendidos en la inafectación establecida en la Constitución**. (Processo EXP. nº 8674-2006-PA/TC, Pleno del Tribunal Constitucional, Magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvares Miranda. Sentencia de 12 del mes de noviembre de 2007). (os grifos são do autor desta tese).

finalidades essenciais, independentemente da classificação da entidade imune como "contribuinte de fato" ou "contribuinte de direito". E, veja-se, o comando do dispositivo constitucional peruano é interpretado fielmente pela Suprema Corte daquele país, garantindo a imunidade em relação aos tributos "diretos" e "indiretos", utilizando como único vetor hermenêutico as finalidades institucionais das entidades.

À luz do texto constitucional vigente (art. 6º), educação e assistência social (aí incluída a saúde) constituem direitos fundamentais, aos quais se deve necessariamente aplicar, no campo hermenêutico, o princípio da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais, conforme entendimento dominante na doutrina nacional e estrangeira[1007], bem como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[1008]

[1007] Discorrendo sobre os princípios da interpretação constitucional, especificamente sobre o princípio da máxima efetividade e eficácia das normas definidoras de direitos fundamentais, Joaquim José Gomes Canotilho assevera que o referido princípio "[...] também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. E um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da atualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)". CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 1224. No mesmo sentido, ver: BARCELLOS, Ana Paula. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 325-327/330; BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 4º Volume – Tomo IV. Arts. 127 a 135. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 184-185; SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos sociais como direitos fundamentais**: seu conteúdo, eficácia e efetividade no atual marco jurídico-constitucional brasileiro. In: LEITE, George Salomão, SARLET, Ingo Wolfgang (Coords.). **Direitos fundamentais e Estado Constitucional**: estudos em homenagem a J. J. Gomes Canotilho. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 213-253; BOROWSKI, Martin. **La estructura de los direitos fundamentais**. Tradução de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 112-115, 130 e 144-145; GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. **Colisão de direitos fundamentais, argumentação e ponderação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 241-245 e 260-283; SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. - 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 50-51, 170, 171, 175-176 e 206; MIRANDA. Jorge. **Manual de Direito Constitucional**, tomo IV: Direitos Fundamentais. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 399; ALVES, José Augusto Lindgren. **Os direitos humanos como tema global**. Perspectiva, 1994. p. 135-144, item 8.2.

[1008] Em âmbito jurisprudencial, no mesmo sentido de se atribuir, no campo hermenêutico, o princípio da máxima eficácia e efetividade das normas veiculadoras de direitos fundamentais, os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: **ADI 3.943/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 07.05.2015, DJe 05.08.2015; **HC 96.772/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 09.06.2009; DJe 20.08.2009; **HC 90.450/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2009, DJe 05.02.2009; **HC 94.695/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009; **HC 91.361/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008 DJe 05.02.2009; **HC 93.280/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 16.05.2013, **RMS 32.732 AgR/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 03.06.2014, DJe 31.07.2014.

Aliás, como já abordado no terceiro capítulo desta tese, é oportuno relembrar o entendimento dominante na doutrina[1009] e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[1010] no sentido de que a própria imunidade tributária constitui um direito fundamental, e, ostentando esta condição, sua finalidade restará inegavelmente prejudicada se sua aplicação ficar limitada ou adstrita apenas aos chamados "tributos diretos".

Ora, a incidência de "tributos indiretos" como IPI, II, ICMS, PIS e COFINS na aquisição, no mercado interno, de bens, produtos e demais equipamentos que comporão o patrimônio das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, bem como dos insumos necessários e indispensáveis à prestação de seus serviços, terão, inevitavelmente, pelo menos dois efeitos perversos, quais

---

[1009] No campo doutrinário, associando diretamente as imunidades tributárias a direitos fundamentais, ver: LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los Derechos fundamentales**. 8.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2004, p. 20; SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996; GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 86; NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC 3/93**. Caderno de direito constitucional e ciência política, ano 3, n. 13, out./dez. 1995, p. 21; FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 281-282; DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22; MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 397; COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84; REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social**: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade. Dissertação do Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Orientadora Profª. Drª. Liziane Angelotti Meira, 2009, p. 35; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 853-855; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9-10; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p.11-27.

[1010] No campo jurisprudencial, associando diretamente as imunidades tributárias a direitos fundamentais, os seguintes precedentes do STF: **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994.

sejam: a) o aumento das despesas e dos custos[1011] da prestação dos serviços de educação, saúde e assistência social; b) a redução da capacidade econômico-financeira das referida instituições (superávit)[1012], que terão menos recursos para a

[1011] Sobre o aumento de custos decorrentes do não reconhecimento da imunidade tributária, ver a manifestação do Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[1012] Cabe rememorar que, a despeito de não poderem auferir lucros (cf. art. 150, VI, "c" da CF/88 e art. 14, I, do CTN), as instituições de educação e assistência social podem ter superávit. Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Tais entidades podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que se veda é a apropriação particular do lucro, a lucratividade em si, ou, em outras palavras, o *animus distribuendi*, permitindo-se, pois, a sobra financeira, o superávit ou, em linguagem técnica, o ingresso financeiro positivo. Compartilham desse entendimento, na doutrina: BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 23; CARVALHO, Rodrigo de. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003, p. 115; MACHADO, Hugo de Brito**. Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 230-231; HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 242; SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 366; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 199; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277; XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 52, p. 19, jan. 2000; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 262; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 145; CARRAZZA, Roque Antonio. **Parecer ao Instituto PARANÁPREVIDÊNCIA**. São Paulo, 14 de dezembro de 2000; MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos – aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196, jan. 2012. p. 163 e ss. No mesmo sentido, no Supremo Tribunal Federal, os seguintes precedentes: **RE 58.691/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Evandro Lins, j. 09.05.1966, DJ 14.09.1966; **RE 64.039/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Adaucto Cardoso, j. 25.09.1969, DJ 05.12.1969; **RE 70.541/GB**, 1ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, DJ 07.05.1971; **RE 70.834/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 25.10.1971, DJ 21.12.1971; **RE 66.926/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 30.03.1973, DJ 18.05.1973; **RE 74.792/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 15.05.1973, DJ 10.08.1973; **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975; **RE 69.100/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ 25.05.1975; **RE 89.012/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 14.04.1978, DJ 09.06.1978; **RE 88.671/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 12.06.1979, DJ 03.07.1979; **RE 89.590/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 21.08.1979, DJ 10.09.1979; **RE 93.463/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 16.04.1982, DJ 14.05.1982; **RE 97.797/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 11.11.1983; **RE 106.378/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 08.10.1985, DJ 14.03.1986; **RE 116.188/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 20.02.1990, DJ 16.03.1990; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **ADI 1.802 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE 202.700/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08.11.2001, DJ 01.03.2002, **RE 259.976 AgR-ED/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19.10.2010, DJe 11.11.2010, dentre outros.

manutenção de sua estrutura, afetando a possibilidade da promoção de novos investimentos em suas atividades e finalidades institucionais.

Pelos motivos e fundamentos jurídicos expostos, não pode prosperar a distinção fundada na figura do "contribuinte de fato" para justificar a incidência dos "tributos indiretos" na aquisição de bens, produtos e mercadorias no mercado interno, posto que o referido entendimento se consubstancia em instrumento de recusa de aplicação da garantia de imunidade tributária constitucionalmente outorgada às instituições de educação e assistência social, impedindo a efetivação dos caros objetivos, valores e direitos fundamentais protegidos pela norma constitucional imunizante, acarretando, em última análise, prejuízos aos cidadãos, reais e últimos destinatários das normas veiculadoras de imunidades tributárias.[1013]

5.3 Aplicação efetiva da imunidade tributária aos "tributos indiretos" e a diferença entre as figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito"

As imunidades tributárias veiculadas no art. 150, inciso VI, alínea "c", e no art. 195, § 7º, ambas da Constituição Federal de 1988, precisam, necessariamente, abranger todos os fatos ocorridos na esfera jurídica das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, desde que vinculadas às finalidades essenciais das referidas instituições.

[1013] Roque Antonio Carrazza observa que "[...] as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, pessoas". Para o referido autor, "[...] em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que, invariavelmente, beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pelas relações que guardam com determinados fatos, bens ou situações". CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774. No mesmo sentido de que as imunidades tributárias têm como destinatários finais os próprios cidadãos, em um "caloroso" debate travado na 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento de um recurso extraordinário no ano de 1971, discordando do voto que havia sido proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro (Relator), o Ministro Amaral Santos, em voto vencedor, assim se pronunciou: "A imunidade recíproca aludida é norma constitucional, tutelar, em primeiro lugar, do direito dos cidadãos. Se um ente público, imune de impôsto, descuida de preservar o seu direito e descarrega o ônus correspondente sôbre o particular, o direito dêste foi alcançado e ofendido [...]. A razão da imunidade, em benefício dos entes públicos, também o é, por via de repercussão, em benefício dos particulares, que são a causa da existência do ente público. O Estado é meio, não é fim, salvo para aqueles que o endeusam como finalidade da existência do corpo social". **RE 70.572/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Rel. p/ acórdão Min. Amaral Santos, j. 28.09.1971, DJ 10.03.1972.

Desta forma, sejam os tributos “diretos” ou “indiretos”, ou figurando as referidas instituições como contribuintes “de fato” ou “de direito”, o regime jurídico há que ser, sempre, o mesmo.

Não é razoável nem juridicamente correto criarem-se distinções interpretativas adotando-se critérios exógenos àqueles pressupostos estabelecidos no texto constitucional, sejam tais critérios jurídicos (como a legislação infraconstitucional)[1014] – uma vez que não é possível se interpretar a Constituição mediante remissão à lei, não podendo a legislação infraconstitucional se avocar no papel de realizar a interpretação autêntica do texto constitucional[1015] – sejam tais

[1014] No tema sob análise, diversos precedentes do Supremo Tribunal Federal reconhecem que “não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles”. Nesse sentido: **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978; **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006; **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

[1015] A doutrina nacional e estrangeira é uníssona no sentido de não ser possível se interpretar a Constituição mediante remissão à lei, não podendo a legislação infraconstitucional se avocar no papel de realizar a interpretação autêntica do texto constitucional. ATALIBA, Geraldo. Autarquias e Imposto do Selo (Diante da Emenda Constitucional n.5). Separata da **Revista dos Tribunais**, v. 344, jun. 1964, p. 12; CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Almedina, Coimbra, 1991, p. 239; MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1983, II, p. 231; MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 315; BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 118; ANDRADE, André Gustavo Corrêa. Dimensões da Interpretação Conforme a Constituição. **Revista de Direito Renovar**, vol. 24, set./dez. 2002, p. 78-79; BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 433-434. No mesmo sentido, também o STF já decidiu que “Não pode a lei ordinária pretender impor, como seu objeto imediato, uma interpretação da Constituição: a questão é de inconstitucionalidade formal, ínsita a toda norma de gradação inferior que se proponha a ditar interpretação da norma de hierarquia superior. [...]: admitir pudesse a lei ordinária inverter a leitura pelo Supremo Tribunal da Constituição seria dizer que a interpretação constitucional da Corte estaria sujeita ao referendo do legislador, ou seja, que a Constituição - como entendida pelo órgão que ela própria erigiu em guarda da sua supremacia -, só constituiria o correto entendimento da Lei Suprema na medida da inteligência que lhe desse outro órgão constituído, o legislador ordinário, ao contrário, submetido aos seus ditames”. **ADI 2.797/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.09.2005, DJ 19.12.2006. Em outro recente precedente julgado pelo Plenário do STF envolvendo a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I da CF/88, decidiu-se o seguinte: “A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas [...] não está sujeita, por óbvio, à previa edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias [...]”. **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013.

critérios extrajurídicos (como critérios econômicos, financeiros, etc)[1016], ou, muito menos, se estabelecerem distinções absolutamente restritivas que a própria Constituição da República não utilizou[1017], tais como "tributos diretos", "tributos indiretos", "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito".

Isso significa que, seja qual forma espécie de patrimônio (imobiliário ou mobiliário, tangível ou intangível), dele deverão estar afastadas as incidências tributárias de impostos e contribuições à seguridade social, devendo o mesmo raciocínio ser aplicado para os insumos necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento das finalidades essenciais destas entidades. Assim, independentemente da forma de aquisição (se no mercado interno – nacional, ou se

---

[1016] Discorrendo sobre a impossibilidade da adoção de critérios extrajurídicos no processo de interpretação das normas constitucionais, ver: BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. **Revista de Direito Público**: Caderno de Direito Tributário, n. 22, p. 320. O referido artigo foi também republicado com o título Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional na **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 94, p. 251-262, jan./ dez. 1999; HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e Sua Repercussão no Direito Tributário, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 101, jan./dez. 2006, p. 939-977; SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1; SOUZA, Rubens Gomes de. Restituição de Impostos Indiretos, in **Revista de Direito Administrativo**, v. 21, Julho-Setembro de 1950, p. 25; SCHOUERI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54 a 57; MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito Tributário, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. BRANDÃO, Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59 a 106; JÈZE, Gaston. **Cours Elémentaire de Science dês Finances et de Législation Financière Française**, Paris, 5. ed., 1912, p. 782, *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 264; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 539; ROLPH, Earl Robert. Teoria de la Economía Fiscal, Madrid, 1958, trad. de **The Theory of Fiscal Economies**, California, 1954, p. 9; GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Introdução, *in* **Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 8 e 9; MENDES, Guilherme Adolfo. Direito e Tradução. *in* **Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 225 e 226; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 24; COMPARATO, Fábio Konder. Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paul**o, v. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do Professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo, 1979, p. 127; GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32 a 34; GRAU, Eros Roberto. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica. Conferência ao XXIV Congresso de Direito Tributário – IDEPE, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 113, 2010, p. 220.

[1017] Como já decidiu o STF, "Onde a Constituição não distingue, não compete ao intérprete distinguir". Nesse sentido: **RHC 86.998/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma j. 13.02.2007, DJe 26.04.2007.

no mercado externo – importação)[1018], os referidos bens, insumos e mercadorias devem ser adquiridos sem a incidência do Imposto de Importação, IPI, II, ICMS, PIS e COFINS.

Ora, não logra qualquer compatibilidade com o texto constitucional entendimento ou premissa hermenêutica que tenha por objetivo restringir o alcance da imunidade tributária na hipótese de aquisições realizadas no mercado interno (nacional), sob o pretexto de, neste caso, as instituições de educação e assistência social figurarem como "contribuintes de fato".

Esta linha hermenêutica não se coaduna jamais com a finalidade, objetivo e razão de ser da imunidade tributária[1019], que constitui um indispensável instrumento para a concretização de importantes direitos sociais fundamentais (como saúde, educação e assistência social). E mais: a referida interpretação acaba por criar, ao mesmo tempo, uma odiosa desigualdade sobre a indústria nacional, prejudica a concorrência livre e saudável, reduz a empregabilidade, incentiva a

---

[1018] É oportuno ressaltar que a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal proferiu decisões que asseguraram a imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em relação aos "tributos indiretos", independentemente de as mercadorias e produtos terem sido adquiridos pelas entidades no mercado interno (nacional) ou externo (importação). Nestas decisões, o STF entendeu que o que efetivamente importaria verificar era "[...] se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade". Nesse sentido: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006; **AI 535.922 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 30.09.2008, DJe 13.11.2008. No entanto, o fundamento hermenêutico utilizado pela 2ª Turma do STF para assegurar a referida imunidade tributária não foi o olhar direcionado para o § 4º do art. 150 da CF/88 (finalidades essenciais das entidades), mas, sim e tão somente, a impossibilidade de critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais (como o Código Tributário Nacional) limitarem ou restringirem o alcance e a aplicação da imunidade tributária.

[1019] A finalidade da imunidade tributária já foi objeto de decisões do Supremo Tribunal Federal nos seguintes precedentes, em trechos de votos proferidos pelos respectivos ministros: **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000; **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002; **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010. No campo doutrinário, o mesmo assunto também foi abordado por: BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185; PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 6.

desindustrialização, e inibe o estímulo à inovação e à capacidade de formação de capital tecnológico. Tudo isso, ressalte-se, fruto de uma interpretação restritiva, lastreada em critérios extrajurídicos totalmente distantes do texto constitucional (também por isso inconstitucional).

A não ser que, pela evolução da interpretação judicial[1020] do Supremo Tribunal Federal da norma constitucional de imunidade tributária, se altere o entendimento já de longa data vigente sobre o assunto em tela, de forma a se

[1020] Sobre a relevância do processo de interpretação judicial, o Supremo Tribunal Federal, em voto de lavra do Ministro Celso de Mello, se pronunciou no sentido de que "[...] a interpretação judicial desempenha um papel de fundamental importância, não só na revelação do sentido das regras normativas que compõem o ordenamento positivo, mas, sobretudo, na adequação da própria Constituição às novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam a sociedade contemporânea", uma vez que, "[...] no poder de interpretar os textos normativos, inclui-se a prerrogativa judicial de reformulá-los, em face de novas e cambiantes realidades sequer existentes naquele particular momento histórico em que tais regras foram concebidas e elaboradas. Importante rememorar que "o poder de interpretar a Constituição envolve, em muitos casos, o poder de formulá-la. A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplica-la (...). Nos Tribunais incumbidos da guarda da Constituição, funciona, igualmente, o poder constituinte. Cumpre referir que o poder de interpretar o ordenamento normativo do Estado, ainda que disseminado por todo o corpo social, traduz prerrogativa essencial daqueles que o aplicam, incumbindo, ao Judiciário, notadamente ao Supremo Tribunal Federal – que detém, em matéria constitucional, ´o monopólio da última palavra´ - o exercício dessa relevantíssima atribuição de ordem jurídica. A regra de direito – todos sabemos – nada mais é, na expressão do seu sentido e na revelação do seu conteúdo, do que a sua própria interpretação. Na realidade, a interpretação judicial, ao conferir sentido de contemporaneidade à Constituição, nesta vislumbra um documento vivo a ser permanentemente atualizado, em ordem a viabilizar a adaptação do "corpus" constitucional às novas situações sociais, econômicas, jurídicas, políticas e culturais surgidas em um dado momento histórico, para que, mediante esse processo de "aggiornamento", o estatuto fundamental não se desqualifique em sua autoridade normativa, não permaneça vinculado a superadas concepções do passado, nem seja impulsionado, cegamente, pelas forças de seu tempo. Ou, em outras palavras, a interpretação emanada dos juízes e Tribunais será tanto mais legítima quanto mais fielmente refletir, em seu processo de concretização, o espírito do tempo, aquilo que os alemães denominam "Zeitgeist". Em uma palavra, Senhores Ministros: a interpretação judicial há de ser vista como instrumento juridicamente idôneo de mutação informal da Constituição, revelando-se plenamente legítima adequação da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea. [...]. Daí a correta observação feita pelo eminente Ministro GILMAR MENDES, ao reconhecer ´que a revolução jurisprudencial sempre foi uma marca de qualquer jurisdição de perfil constitucional´, para enfatizar, a partir dessa constatação, que ´A afirmação da mutação constitucional não implica o reconhecimento, por parte da Corte, de erro ou equívoco interpretativo do texto constitucional em julgados pretéritos. Ela reconhece e reafirma, ao contrário, a necessidade de contínua e paulatina adaptação dos sentidos possíveis da letra da Constituição aos câmbios observados numa sociedade que, como a atual, está marcada pela complexidade e pelo pluralismo". **HC 90.450/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009. No mesmo sentido: **ADI 3.345/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.08.2005, DJe 19.08.2010; **HC 96.772/SP**, 2ª Turma, Rel Min. Celso de Mello, j. 09.06.2009, DJe 20.08.2009; **HC 94.695/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009; **HC 91.361/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008 DJe 05.02.2009; **HC 93.280/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 16.05.2013.

conferir uma interpretação conforme a Constituição para assegurar a imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" nas aquisições no mercado interno, será imprescindível a edição de leis ou normas tributárias infraconstitucionais que venham assegurar equilíbrio de tratamento e segurança jurídica nas operações relativas às aquisições de equipamentos, bens, insumos e mercadorias no mercado interno, de forma a garantir a plena aplicabilidade – em sua máxima extensão e efetividade – da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos chamados tributos ou impostos "indiretos", desde que atendido o requisito constitucional das finalidades essenciais, independentemente da posição ostentada pela entidade como "contribuinte de fato" ou como "contribuinte de direito".

Ora, como já visto anteriormente, é praticamente unânime na doutrina nacional e estrangeira, bem como na jurisprudência, o entendimento de que a classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos":

i. Não é jurídica, já que, perante o Direito, é despiciendo saber quem suporta a carga econômica do tributo, importando, tão somente, averiguar quem realizou seu fato imponível, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do tributo para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço, etc.;[1021]

ii. É manifestamente imprecisa, extrajurídica e derivada da ciência das finanças, não encontrando correspondência com pressupostos básicos do sistema constitucional tributário vigente, sendo estranha ao sistema do direito positivo brasileiro;[1022]

[1021] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 562-563.

[1022] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 12. tir., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143; MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional** – Artigos 139 a 218, São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 422; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., 2. tir., São Paulo: Lejus, 2002, p. 536; GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 227; SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910, p. 1; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506.

iii. Constitui um conceito ultrapassado, que obedece, unicamente, ao critério econômico da repercussão (comum a todos os tributos, não podendo ser usada como critério para a distinção dos tributos em "diretos" ou "indiretos")[1023], não havendo rigidez nesse critério classificatório, uma vez que alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como "indiretos", permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos "diretos", assumindo o próprio contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal;[1024]

iv. É "guiada" pelo fenômeno da "repercussão econômica", fenômeno este multifacetado e de difícil apreensão;[1025]

[1023] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 540-541. Igualmente entendendo que a "repercussão econômica" é algo comum, senão a todos, mas à quase totalidade dos impostos, ver: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., 23. tir., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 760; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 760; GRUPENMACHER, Betina Treiger. A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do código tributário nacional à repetição de indébito do ISS. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 573; CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 509; e, também, TAVARES, Alexandre Macedo. A desregrada aplicação do art. 166 do código tributário nacional como "matéria prima" da reprovável "indústria da inconstitucionalidade útil". **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 136, jan. 2007, p. 11.

[1024] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 12. tir., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143; SOUZA, Rubens Gomes de. Restituição de Impostos Indiretos, in **Revista de Direito Administrativo**, v. 21, Julho-Setembro de 1950, p. 25. Cf. SCHOUERI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54 a 57; MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito Tributário, *in* **Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, Coord. BRANDÃO, Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59 a 106; JÈZE, Gaston. **Cours Elémentaire de Science dês Finances et de Législation Financière Française**, Paris, 5. ed., 1912, p. 782, *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 264; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 539; BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos, *in* **Revista de Direito Público** n. 22, Caderno de Direito Tributário, p. 317; BORGES, José Souto Maior. A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo. **Revista Internacional de Direito Tributário**. v. 8. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2007, p. 309. No mesmo sentido, no STF: **RE 45.977/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 27.09.1966, DJ 22.02.1967. Igualmente, no STJ, o seguinte precedente: **REsp 724.684/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 04.05.2005, DJ 01.07.2005. Por fim, a despeito de não aderir a esta linha de pensamento, Eduardo Sabbag também admite e possibilidade de repercussão dos tributos "diretos", ressaltando que o fenômeno da repercussão não é privativo dos tributos "indiretos", podendo também ocorrer em relação aos tributos "diretos". SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 71.

[1025] COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, abr./jun. 1996, p. 302; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 408.

v. É inconsistente e inteiramente desprovida de fundamento científico;[1026]

vi. É falsa e impraticável, restando extinta nos planos jurídico, técnico e administrativo, significando o repouso na "simplicidade da ignorância" (simplicité de l´ignorance);[1027]

vii. Tende, em certos casos, a gerar confusão e desorientação ao intérprete.[1028]

De fato, lastreando-se ainda em outros nomes de peso na doutrina[1029], o autor desta tese endossa integralmente este entendimento, uma vez que o critério de classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" nada tem de jurídico, e não se encontra na regra matriz de incidência tributária, independendo, também, da técnica de arrecadação. Observado sob o prisma lógico da "repercussão", todos os tributos – sejam eles "diretos" ou "indiretos" – tendem a repercutir no preço dos bens, mercadorias, insumos, produtos e serviços por razões eminentemente econômicas.

Resta evidente que, se os tributos não forem incluídos no preço final cobrado do adquirente, ficará reduzida a "margem de lucro" do vendedor ou prestador de serviços. É justamente daí que decorre a redução da capacidade

---

[1026] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional** – Artigos 139 a 218, São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 422.

[1027] LAUFENBURGER, Henry. La distinzione fra imposte dirette ed indirette. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza dele Finanze e Rivista Italiana di Diritto Finanziario**, Milano, mar. 1954, p. 3-18; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 536-539; HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 576.

[1028] SCHMÖLDERS, Günter. **Teoria general del impuesto**. Trad. Luiz A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, p. 245.

[1029] DORIA, Antônio Roberto Sampaio. Restituição de imposto indireto e produto tabelado: Legitimidade processual do contribuinte de direito. **Revista de Direito Tributário.** n. 6. São Paulo: Malheiros, [s.d.], pp. 41-52; CALMON, Sacha Calmon Navarro Coêlho. **A repetição de tributos indiretos e temas complexos**. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 339; MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, 110 p.; MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1995, p. 33; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 117; RABELLO FILHO, Francisco Pinto. Consideração do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário: breve revisitação do tema. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 145 e ss.

econômica[1030] das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, em razão da cobrança de tributos sobre bens e produtos destinados a compor seu patrimônio, bem como sobre os insumos necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento das finalidades essenciais das entidades.

Tal situação acaba por afetar a própria capacidade de atendimento das entidades para com os destinatários finais dos serviços de saúde, educação e assistência social (os cidadãos)[1031], uma vez que tais entidades imunes têm a obrigação de aplicar "integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais" (CTN, art. 14, inciso II), impedindo, assim, que a norma constitucional de imunidade tributária, enquanto instrumento[1032] para assegurar efetividade a estes importantes direitos e garantias fundamentais, cumpra seu papel na plenitude desejada pelo legislador constitucional.

O móvel desta distinção discriminatória de tratamento, como enfatizado acima, sequer encontra previsão ou menção no texto constitucional[1033], donde se conclui ser evidentemente imprecisa – e até mesmo inservível para o direito tributário – a referida classificação entre tributos "diretos" e "indiretos".

Portanto, deve ser reiterado o entendimento no sentido de que a

---

[1030] Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que "[...] a razão de ser da imunidade constitucional [...] é decorrência da capacidade econômica do contribuinte, tal como prevista no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal". **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000.

[1031] Entendendo que as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, as pessoas, ver:. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Amaral Santos por ocasião do julgamento do **RE 70.572/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Rel. p/ acórdão Min. Amaral Santos, j. 28.09.1971, DJ 10.03.1972.

[1032] Enxergando nas normas constitucionais de imunidade tributária instrumentos para se conferir efetividade e concreção a direitos e garantias fundamentais, oportuna a transcrição do pensamento do Ministro Celso de Mello, para quem "não se pode desconhecer, nesse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições". Trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.11.1996, DJ 24.08.2001. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Celso de Mello nos seguintes precedentes: **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **RE 434.826 AgRg/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013.

[1033] "Onde a Constituição não distingue, não compete ao intérprete distinguir". **RHC 86.998/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma j. 13.02.2007, DJe 26.04.2007.

imunidade tributária discutida nesta tese de doutorado deve necessariamente abranger todos os tributos que incidam “direta” ou “indiretamente” sobre o *patrimônio* (IPTU, IPVA, ICMS, II, ITR, IPI, ITBI, IOF), a *renda* (IRPJ) e os *serviços* (ICMS e ISS), bem como sobre todas as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social a que aludem os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, aí incluída, também, a contribuição para o PIS.[1034]

Perceba-se, por oportuno, que esta posição foi fortemente sustentada por Aliomar Baleeiro, *verbis*:

> A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza.[1035]

O mesmo Aliomar Baleeiro também sustentava que:

> O contribuinte de fato não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso o diz o art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica.
>
> Aí não há ficções jurídicas necessárias, do ponto de vista técnico, à aplicação e cobrança do tributo. Mas se tratando do caso especial das imunidades, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o

---

[1034] Conferindo interpretação conforme à Constituição, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, deliberando exatamente sobre o real alcance da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º da CF/88), decidiu, por unanimidade, que a referida imunidade também deve abranger a contribuição ao PIS, ante sua natureza jurídica de contribuição social, a despeito deste tributo não ter sido expressamente arrolado pelos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 (artigos estes mencionados pelos dispositivos regulamentadores da referida imunidade tributária, quais sejam, o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 e, atualmente, o art. 29 da Lei nº 12.101/2009). Nesse sentido: **RE 636.941**/**RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[1035] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv**/**SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

> contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica.[1036]

De fato, apesar de não fazer menção expressa nos textos normativos, ainda que, eventualmente, se admitisse[1037] que o direito constitucional e infraconstitucional tributário brasileiro não ignoram a figura do "contribuinte de fato", este conceito, sob o ponto de vista eminentemente jurídico, poderia ter restrita aplicação apenas e tão somente aos fenômenos da compensação ou repetição de indébito tributário, conforme se conclui pela leitura do artigo 166 do Código Tributário

---

[1036] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287. Opondo a realidade econômica à forma jurídica, o mesmo entendimento foi adotado em precedente julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no ano de 1969, tendo o Ministro Aliomar Baleeiro (Relator) afirmado que "O que importa, no caso, é o contribuinte de facto, a fim de assegurar-se o objetivo da Constituição. É êle quem vai suportar no seu patrimônio o desfalque que representa o impôsto de consumo". **RE 68.538/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970.

[1037] E o autor desta tese novamente enfatiza seu posicionamento no sentido de que a referida classificação entre "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito", bem como entre "tributos diretos" e "tributos indiretos" não é jurídica, pois, sob o ponto de vista hermenêutico, tal diferenciação ocorre exclusivamente com base em critério extrajurídico e absolutamente distante do texto constitucional (também por isso inconstitucional), qual seja, a "repercussão econômica" ou "repercussão tributária", caracterizada pela transferência do custo financeiro do tributo para uma outra pessoa que não tenha participado diretamente da relação jurídico-tributária com o ente tributante. No mesmo sentido do entendimento do autor desta tese, entendendo que nem mesmo para fins de repetição de indébito o direito brasileiro reconhece o "contribuinte de fato", Alexandre Yoshio Hayashi afirma que "Mesmo que se pudesse entender logicamente autorizada essa remissão à lei, sob o fundamento de que o art. 166 do CTN é reguladora do dispositivo Constitucional – e que foi (supostamente) referendada pela edição da Súmula STF 546 – ainda assim não se pode acolher os argumentos, porque em nenhum momento foi reconhecido pelo direito a figura do contribuinte "de fato", motivo pela qual entendemos que a imunidade tributária das entidades de assistência social não pode alcançar contingências em que essas entidades figurem como contribuintes "de fato" em relação aos seus fornecedores sob o pálio da "repercussão econômica" dos impostos". HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 594. E, ainda, igualmente, criticando a classificação que estrema, de um lado, o "contribuinte de direito" e, de outro lado, "o contribuinte de fato" e apontando-lhes as falhas de contradição e pleonasmo, Luís Cesar Souza de Queiroz afirma que "há total imprecisão do ato de classificar o conceito de contribuinte em: *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Essa falta de rigor científico é facilmente atestável por duas fortes razões: a) o flagrante pleonasmo da expressão *contribuinte de direito*; e b) a flagrante contradição da expressão *contribuinte de fato*". Continuando sua exposição, o autor afirma que "Falar-se em contribuinte que não seja o de *direito* é tratar de matéria estranha ao Direito e, portanto, é incabível no plano da linguagem da Ciência do Direito. [...]. Há flagrante contradição na expressão "contribuinte de fato", pois o termo ´de fato´ choca-se com a juridicidade do conceito (jurídico) de contribuinte". Acreditando haver total impropriedade na terminologia "contribuinte de fato" por somente acreditar na existência do contribuinte juridicamente considerado, autor conclui que "a confusão entre o conceito jurídico de *contribuinte* com o conceito econômico de *contribuinte de fato* é inadmissível e só prejudica a compreensão do Direito." QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181-182 (com grifos do autor).

Nacional[1038], bem como das Súmulas nº 71[1039] e 546[1040] do colendo Supremo Tribunal Federal.

Tratando-se da garantia constitucional de imunidade tributária outorgada pelo Constituinte Originário às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, não se pode jamais afastar a tutela a este direito fundamental[1041] sob o pretexto e fundamento de distinguir se a entidade ostenta a condição de contribuinte formal (ou "contribuinte de direito", obrigado legalmente pelo art. 121 do CTN ao recolhimento dos tributos), ou se a mesma entidade ostenta a condição de

---

[1038] "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

[1039] Súmula nº 71. "Embora pago indevidamente, não cabe restituição do imposto indireto".

[1040] Súmula nº 546. "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo".

[1041] Associando diretamente as imunidades tributárias a direitos fundamentais, ver: LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Los Derechos fundamentales**. 8.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2004, p. 20; SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996; GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006, p. 86; NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC 3/93**. Caderno de direito constitucional e ciência política, ano 3, n. 13, out./dez. 1995, p. 21; FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 281-282; DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22; MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 397; COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 84; REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social**: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade. Dissertação do Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Orientadora Profª. Drª. Liziane Angelotti Meira, 2009, p. 35; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 853-855; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9-10; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p.11-27. No campo jurisprudencial, associando diretamente as imunidades tributárias a direitos fundamentais, os seguintes precedentes do STF: **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013, DJe 12.02.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994.

"contribuinte de fato", que sofre o elevado ônus da repercussão econômica do tributo, ônus este que, justamente, a Constituição pretendeu afastar.

Como já se viu, tal discriminação e afronta ao princípio da isonomia na interpretação e aplicação da norma constitucional de imunidade tributária ocorre somente nas hipóteses de aquisições de bens, mercadorias e insumos no mercado interno, ou seja, quando as vendas são efetuadas às instituições de educação e assistência social pela indústria nacional.

Esta – a indústria nacional – vê-se muitas vezes penalizada pela concorrência desleal decorrente das aquisições realizadas pelas instituições no mercado internacional, aquisições estas que não sofrem semelhante tributação em relação aos ditos "tributos indiretos", uma vez que, por uma construção jurisprudencial danosa[1042], a importação dos produtos, mercadorias, bens e insumos pelas referidas instituições ocorre com as mesmas ocupando a posição de "contribuinte de direito" na relação jurídica com o Fisco.

Tal como enfatizado neste capítulo, para a correta interpretação e, sobretudo, a aplicação da imunidade tributária, requer-se tão somente uma relação ou nexo causal entre os destinos dos bens, mercadorias e insumos adquiridos e as "finalidades essenciais das entidades" (art. 150, § 4º da CF/88). Uma vez comprovada, pela entidade[1043], a destinação dos bens, insumos, produtos ou

---

[1042] Pois o Supremo Tribunal Federal entende que, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". Nesse sentido: **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

[1043] Em matéria probatória, é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que "o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco", e não da instituição ou pessoa política imune. Nesse sentido: **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013; DJe 12.02.2014; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **AI 746.263 AgR-ED/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 12.11.2013, DJe 13.12.2013; **ARE 748.289 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.03.2014, DJe 09.04.2014; **RE 628.308 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 29.04.2014, DJe 02.06.2014; **RE 773.992/BA**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.10.2014, DJe 18.02.2015; **ARE 796.191 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 10.02.2015, DJe 06.03.2015; **ARE 759.601 AgR-segundo/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 26.05.2015, DJe 18.06.2015; **RE 635.199 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 25.08.2015, DJe 23.09.2015; **RE 871.039 AgR/RJ**, 2ª turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 22.09.2015, DJe 06.11.2015.

mercadorias adquiridas, a imunidade tributária deverá ser assegurada às instituições de educação e assistência social em sua plenitude, de forma a se fazer valer, no processo hermenêutico, o real e verdadeiro alcance da norma constitucional de imunidade tributária com vistas a se homenagear o princípio da isonomia[1044] de tratamento nas aquisições no mercado interno e externo, independentemente de se tratar de tributos "diretos" ou "indiretos", ou de se identificar se a entidade é a "contribuinte de fato" ou a "contribuinte de direito".

Como observa Regina Helena Costa[1045], a imunidade tributária em tela deve abarcar quaisquer tributos, sejam eles diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente ou entidade beneficiária, sendo preciso relembrar – para melhor compreender tal assertiva – que o caráter ontológico dessa imunidade advém da ausência de capacidade contributiva desses entes ou entidades. Se, por intermédio da norma imunizante, quer a Constituição preservar a capacidade econômica daquelas pessoas cuja meta é a satisfação do interesse público, essa capacidade não poderá ser atingida nem pela exigência de tributo indireto, nem pela repercussão econômica decorrente de imposição indireta.

A despeito de parcela expressiva da doutrina pátria se lastrear no pensamento de Aliomar Baleeiro para defender a aplicação da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" pelo viés interpretativo da repercussão econômica (veementemente defendida por Baleeiro, e que atingia fundamentalmente o "contribuinte de fato"), o mesmo pensamento, no sentido da necessidade de revisão da interpretação do tema de fundo por parte do Supremo Tribunal Federal, é compartilhado por nomes de peso na doutrina, podendo ser citados, nesta oportunidade, os nomes de Paulo de Barros Carvalho,[1046] Sacha Calmon Navarro

---

[1044] Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que "[...] a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra de imunidade tributária não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais". **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010.

[1045] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias***: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153.

[1046] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 310.

Coelho[1047], Luiz Ricardo Gomes Aranha[1048], Eduardo Sabbag[1049], Misabel Abreu Machado Derzi[1050], Humberto Ávila[1051], Edmar Oliveira Andrade Filho[1052], Cristiano de Souza Mazeto e Maria de Fátima Ribeiro[1053], Luiz Ricardo Gomes de Aranha[1054] e Harrison Ferreira Leite[1055].

Assim o é porque a capacidade contributiva de tais instituições, delimitada por seu patrimônio, renda e serviços, não pode jamais ser objeto de gravames tributários, ainda que este ocorra na forma de repercussão econômica. Ora: é justamente esse o motivo, qual seja, a assunção do custo do "tributo"[1056] (ou seu

---

[1047] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 347.

[1048] ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 153.

[1049] SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 97

[1050] Conforme seus comentários em: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 133.

[1051] ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

[1052] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imunidades tributárias na constituição federal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005, p. 116.

[1053] MAZETO, Cristiano de Souza; RIBEIRO, Maria de Fátima. A imunidade dos partidos políticos e suas repercussões no contexto econômico e social. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005, p. 104. O trecho foi citado por MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 147 e, também, por SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 98.

[1054] ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 152.

[1055] LEITE, Harrison Ferreira. Em prol da imunidade recíproca. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 60, ano 13, jan./fev. 2005, p. 120.

[1056] O custo financeiro do tributo ou seu efeito econômico como justificativa para o reconhecimento das imunidades tributárias foi abordada por: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a EC nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313; DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 47-48. A mesma preocupação foi também abordada em trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013, bem como no voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002.

efeito eminentemente econômico) na operação que justifica a exclusão da incidência tributária, razão pela qual não há como se admitir que a imunidade tributária em tela se limite apenas ao "contribuinte de direito", posto que não há nada na Constituição que justifique esta restrição.

5.3.1 O patrimônio das instituições de educação e assistência social e a garantia de imunidade tributária na aquisição de bens, equipamentos, mercadorias e insumos destinados às suas finalidades essenciais

Integram o *patrimônio*[1057] das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos os bens móveis e imóveis necesários à realização de suas atividades, como máquinas, instrumentos, equipamentos e demais bens registrados em seu ativo imobilizado necessários à prestação de seus serviços.

Nâo se deve olvidar que "[...] a Constituição da República usa, implicitamente, conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias"[1058] E, nesse sentido, o termo "patrimônio" – utilizado explicitamente pela alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF/88 – constitui conceito de direito privado.[1059]

[1057] Em inúmeras oportunidades, exatamente no tema relativo à imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que [...] "não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles". Nesse sentido: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006. No mesmo sentido, também o voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. E, mais recentemente, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reiterou este entendimento nos autos do **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

[1058] Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 390.840/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006, e nos autos do **RE 346.084/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006.

[1059] "Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer no tempo (...) só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu: do contrário a renda se confundiria com o capital." SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, pp. 197-198.

Nesta condição, o referido termo não pode ser alterado pela legislação tributária, nos termos do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, que esbelece que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado [...]", quando "[...] utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal [...] para definir ou limitar competências tributárias", como é o caso das imunidades tributárias.

Pelo citado comando do art. 110 do CTN, fica estabelecida a prevalência da definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado sobre as normas de direito tributário. Este entendimento, aliás, já foi diversas vezes referendado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.[1060]

Noutras palavras, "[...] a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela

---

[1060] O Plenário do Supremo Tribunal Federal já assentou este entendimento em inúmeros precedentes. Confira-se: "À legislação tributária é vedada alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (art. 110 do CTN)". **RE 94.580/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 30.08.1984, DJ 07.06.1985. Proferindo seu voto vista neste precedente, o Ministro Moreira Alves afirmou que "[...] em face do princípio imperativo do artigo 110 do Código Tributário Nacional, é conceito cujo conteúdo e alcance são exclusivamente os fixados pelo direito privado. De efeito, esse artigo 110 afastou, no tocante às definições e às limitações da competência tributária, a denominada interpretação econômica, que mesmo os tributaristas brasileiros que a acolhiam, anteriormente à promulgação do Código Tributário Nacional [...], a limitavam, geralmente, ao campo da evasão tributária". No mesmo sentido, o Plenário do STF decidiu em outro precedente que "Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional". **RE 116.121/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001. No mesmo sentido: "A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente". **RE 390.840/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006 e **RE 346.084/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006. Igualmente, no mesmo sentido: "A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988. Por isso que razoável se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das instituições imunes viessem regulados por lei ordinária, tanto mais que o direito tributário utiliza-se dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, expresso pela legislação infraconstitucional". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014. E ainda: "Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, "a", da CF/88". **RE 540.829/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 11.09.2014, DJe 17.11.2014.

Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias"[1061], uma vez que, como salienta Aliomar Baleeiro,[1062] para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110, "[...] faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial [...]".

Este entendimento é também compartilhado por Gilberto de Ulhôa Canto[1063], que entende que, para fins jurídico-tributários, não se pode recusar a definição que, aos institutos, é dada pelo direito privado, sob pena de se prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto do sistema normativo brasileiro, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.

Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, o preceito do art. 110 do Código Tributário Nacional "[...] veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a permanência do Estado na busca de acréscimo de receita". [1064] Assim, o desrespeito a um conceito de direito privado, pelo legislador tributário, acarreta a invalidade do dispositivo legal posto desta forma no sistema jurídico[1065], tendo o art. 110 do CTN eficácia sancionatória apta a conferir

---

[1061] Trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 116.121/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001, nos autos do **RE 390.840/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006, nos autos do **RE 346.084/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006 e nos autos do **RE 446.003 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.05.2006, DJ 04.08.2006.

[1062] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 1999, p. 687.

[1063] CANTO, Gilberto de Ulhôa, *in* **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 13, Resenha Tributária: 1989, p. 493.

[1064] Trecho do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio nos autos do **RE 116.121/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001.

[1065] Nesse sentido, ver o **RE 203.075/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 05.08.1998, DJ 29.10.1999. Em seu voto vencedor, o Ministro Maurício Corrêa afirmou que "[...] é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, art. 109 e 110)".

invalidez às normas tributárias que a contrariem nos aspectos enunciados.[1066] E nem poderia ser diferente, pois admitir que a legislação tributária possa alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado seria o mesmo que fazer ruir todo o sistema tributário inscrito na Constituição.[1067]

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, de forma a prevalecer a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; devem prevalecer as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; deve prevalecer, finalmente, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho dos interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.[1068]

Tal aspecto é de suma relevância para a situação *sub examen*, pois a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988 e assegurada às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, como uma típica limitação de competências tributárias, ao utilizar a expressão e o conceito de "patrimônio", não poderá ser alvo de qualquer restrição ou limitação por normas jurídico-tributárias, posto que este tem sua definição, conteúdo e o alcance atribuídos necessariamente pelo direito privado.

O *patrimônio* de uma empresa ou entidade constitui na consolidação de seus haveres, sob a forma de direitos e obrigações, resultantes dos fatos econômicos, financeiros e negociais que se sucedem e a acompanham ao longo de

---

[1066] Nesse sentido, ver o trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 346.084/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006 e nos autos do **RE 390.840/MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006.

[1067] "Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição". Trecho do voto (vencido) proferido pelo Ministro Luiz Gallotti nos autos do **RE 71.758/GB**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 14.06.1972, DJ 31.08.1973. A título de curiosidade, a menção ao voto do Ministro Luiz Gallotti no citado recurso extraordinário foi feita por seu filho, o Ministro Octavio Gallotti, quando este proferiu seu voto (vencido) como Relator nos autos do **RE 116.121/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001.

[1068] Nesse sentido, ver o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio nos autos do **RE 116.121/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001.

sua continuidade e existência. Como observa Andreas Von Tuhr[1069], o *patrimônio* consiste no conjunto de direitos cuja unidade deriva da correspondência a um mesmo sujeito.

É bem por isso que José Luiz Bulhões Pedreira[1070] afirma que é justamente na unidade do patrimônio que se fundem direitos patrimoniais na forma de créditos, de direitos reais e outros, como parte de um todo incindível e que, sempre, tem como referência comum o sujeito de direito que o constitui. Na mesma linha é pensamento de Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues[1071], para quem "[...] o patrimônio, em seu conceito econômico, não pode se restringir, de modo algum, apenas a um único bem, mas a totalidade dos bens e direitos a eles relativos".

Em conformidade com o "princípio da entidade"[1072], o patrimônio de uma pessoa jurídica deve, necessariamente, ser reconhecido como objeto de sua contabilidade. Bem por isso que a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976[1073], ao tratar do "ativo", classifica o patrimônio de uma entidade como ativo imobilizado, nos seguintes termos:

> Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:
>
> [...];

[1069] VON TUHR, A. *Derecho Civil.* **Teoría general del derecho civil alemán – los derechos subjetivos y el patrimonio**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 319 e 333.

[1070] PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia – conceitos fundamentais***,* RJ: Forense, 1989, p. 131.

[1071] MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das entidades de assistência social e filantrópicas. *In*: **Grandes questões atuais do direto tributário**. São Paulo: Dialética, 2003, v. 7. p. 267.

[1072] O "princípio da entidade" é um princípio contábil, que se encontra previsto na **Resolução nº 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade** (em pleno vigor), e que possui o seguinte teor, *verbis*: "Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição".

[1073] Com as alterações, acréscimos e revogações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

> **<u>IV – no ativo imobilizado:</u> os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens**;
>
> **<u>VI – no intangível:</u> os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.** (grifos do autor).

No objetivo de conferir cumprimento e exequibilidade ao método do "ativo imobilizado", a Deliberação CVM nº 619, de 22 de dezembro de 2009, aprovou " a Interpretação Técnica CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos Pronunciamentos Técnicos **CPC 27**, 28, 37 e 43". (grifo do autor)

Por sua vez, o Pronunciamento Técnico CPC 27, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao dispor sobre o Ativo Imobilizado e disciplinar a correlação das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais, deixou estampado que a referida norma tem por objetivo "estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações".

De acordo com esta norma – (Pronunciamento Técnico CPC 27) –, o "*ativo imobilizado*[1074] é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou

---

[1074] Sendo "ativo imobilizado" um instituto de direito privado, deve ser relembrado que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado [...]", segundo o que estabelece o art. 110 do CTN. Nesse sentido, é firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal: **RE 94.580**/**RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Djaci Falcão, j. 30.08.1984, DJ 07.06.1985; **RE 203.075**/**DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 05.08.1998, DJ 29.10.1999; **RE 116.121**/**SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000, DJ 25.05.2001; **RE 390.840**/**MG**, Tribunal Pleno, Rel. Min Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 15.08.2006; **RE 346.084**/**PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006; **RE 636.941**/**RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014; **RE 540.829**/**SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, j. 11.09.2014, DJe 17.11.2014. No mesmo sentido, o entendimento de balizada doutrina: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 1999, p. 687; CANTO, Gilberto de Ulhôa, *in* **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 13, Resenha Tributária: 1989, p. 493.

fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período". A mesma norma ainda complementa, afirmando que: "Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens".

A leitura da citada norma contábil deixa claro que uma instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos somente poderá reconhecer bens como "patrimônio" quando atendidas estas exigências, quais sejam: i) manutenção para o uso na prestação de seus serviços e realização de suas atividades; ii) sua utilização por mais de um período financeiro.

Ou seja: ao invés de "conceituar" ou "definir" quais as medidas de reconhecimento do que se constitui como item integrante do "ativo imobilizado", a norma contábil preferiu aplicar critérios de reconhecimento, sempre em sintonia com as circunstâncias específicas de cada empresa ou entidade.

No que tange àquilo que pode ser considerado como "ativo imobilizado" de uma empresa ou entidade, o Pronunciamento Técnico CPC 27 estabeleceu a abrangência e reconhecimento do instituto, em evidente regra que objetiva fazer prevalecer a substância ou essência sobre a forma, estabelecendo, ainda, a possibilidade de a empresa ou entidade "exercer julgamento" próprio para considerar se determinado item será ou não considerado "ativo imobilizado", bem como a avaliação dos seus custos dos ativos imobilizados.

Assim dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 27:

> "8**. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado**.
>
> 9. Este Pronunciamento não prescreve a unidade de medida para o

> reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. **Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto**.
>
> 10. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. **Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo**". (grifos do autor).

A mesma norma contábil acima citada não deixa, também, de considerar o imprescindível relativo ao controle sobre o custo e respectivos tributos incidentes na operação. É justamente por isso que, para a "mensuração no reconhecimento", o Pronunciamento Técnico CPC 27 estabelece, em seu item 15, que "Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo **deve ser mensurado pelo seu custo**" (grifo do autor).

Por seu turno ao tratar do "custo" de determinado item integrante do "ativo imobilizado", o Pronunciamento Técnico CPC 27, em seu item 16, estabelece que este compreende, dentre outros, "(a) **seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra**, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos" (grifo do autor). O mesmo item 16 do Pronunciamento Técnico CPC 27, em sua alínea "c", estabelece que os "[...] custos representam a obrigação em que a entidade incorre **quando o item é adquirido** [...]" (grifo do autor). Em por fim, no seu item 23, ao tratar da mensuração do custo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 prescreve que "O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao **preço à vista** na data do reconhecimento" (grifo do autor).

Ora, a citada determinação sobre a "mensuração do custo" de um "ativo imobilizado", aplicável a todas as empresas, mostra-se absolutamente incompatível com as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, uma vez

que, ao o Pronunciamento Técnico CPC 27, em seu item 16, dispor sobre os "impostos não recuperáveis sobre a compra" – e aqui exsurge a figura do "contribuinte de fato" –, fica notoriamente evidenciada a agregação do custo tributário dos chamados tributos "indiretos" no patrimônio das referidas instituições sem fins lucrativos, fato que, como já visto, contraria todos os objetivos, fundamentos e finalidades da imunidade tributária[1075] almejadas pelo legislador constitucional.

De se relembrar que o objetivo maior da imunidade tributária consiste justamente em afastar o acréscimo de tributos que, direta ou indiretamente, onerem o patrimônio das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, sendo exatamente esse o motivo, qual seja, a assunção do custo do "tributo" (ou seu efeito eminentemente econômico) na operação que justifica a exclusão da incidência tributária, tendo em vista a absoluta ausência de capacidade contributiva das referidas instituições.

Nesse sentido, revelam-se manifestamente atuais as palavras de Aliomar Baleeiro[1076], para quem:

> A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza.

[1075] Sobre os fundamentos, finalidades e objetivos da imunidade tributária, confiram-se os trechos de votos pelos respectivos ministros do STF nos seguintes precedentes: **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000; **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002; **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010. No campo doutrinário, o assunto também foi abordado por: BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185; PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 6.

[1076] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

No mesmo sentido é o entendimento de Ruy Barbosa Nogueira[1077], Hugo de Brito Machado[1078], Regina Helena Costa[1079] e Ricardo Lobo Torres[1080], para quem deve ser confirmada a imunidade tributária sobre bens e mercadorias utilizadas na prestação dos serviços institucionais das instituições sem fins lucrativos, de tal forma que todos os bens que compõem o patrimônio, vinculados ao seu objeto social, sejam alcançados pela imunidade tributária.

Em suma, as aquisições de bens destinados ao "ativo imobilizado" ou à conta dos "intangíveis" das instituições de educação e assistência social se destinam a compor o patrimônio destas instituições, seja na forma de bens móveis, de bens imóveis, de utensílios e equipamentos que se afiguram imprescindíveis e necessários para o regular desenvolvimento de suas atividades institucionais (tangíveis ou intangíveis).

Desta forma, todos os bens que se destinam a compor o *patrimônio* das referidas instituições e que estejam vinculados ao atingimento de suas *finalidades essenciais* devem gozar de imunidade tributária, não podendo sofrer a incidência de

---

[1077] "Quando o constituinte outorga e garante às citadas entidades imunidade contra certos e determinados impostos é porque estes desfalcariam seu patrimônio, sua renda ou oneraria seus serviços humanitários ou institucionais. Tanto é assim que, quando impostos indiretos também possam, com seu ônus, desfalcar esses estamentos imunes, isto é, quando seu encargo financeiro as atingir como utentes, importadoras para usos próprio ou como consumidores finais, também ficam imunes em relação a esses possíveis desfalques". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como: Santas Casas de Misericórdia, SESC, SENAC, SESI, SENAI e congêneres. **Direito tributário atual**. v. 11-12. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992, p. 103.

[1078] "Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir as finalidades, deve ser abrangente, Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance [...]. Não obstante esteja expressa no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos". MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 196.

[1079] "A imunidade [...] deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente dela beneficiário". COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153.

[1080] "O patrimônio das entidades é intributável na medida em que esteja afetado a suas finalidades institucionais. Assim, o imóvel por eles dado em locação não poderá sofrer incidência de IPTU, ainda que haja a possibilidade jurídica de o locador repassar para o locatário o ônus do tributo, tendo em vista que a obtenção de recursos financeiros, em caráter não especulativo, se torna fundamental às entidades imunes." TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 274.

qualquer tributo, sejam tais tributos “diretos” (IPTU, IPVA, ITBI, ISS, ITR) ou “indiretos” (ICMS, IPI, II, PIS e COFINS), cumulativos ou não cumulativos, independentemente de, tratando-se dos tributos “indiretos”, aferir quem é o “contribuinte de fato” ou o “contribuinte de direito”, pois, em qualquer caso, a afetação tributária, como custo financeiro, será equivalente, sendo justamente esse o motivo, qual seja, o acúmulo de imposições que a imunidade tributária visa excluir, consubstanciada na assunção do custo do “tributo”[1081] na operação que justifica a exclusão da incidência tributária, razão pela qual não há como se admitir que a imunidade tributária em tela se limite apenas ao “contribuinte de direito” ou aos “tributos diretos”, posto que não há nada na Constituição que justifique tais restrições interpretativas.

Nas referidas aquisições, conforme estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 27, o custo dos bens destinados a compor o “ativo imobilizado” da instituição de educação e assistência social não pode contemplar os “impostos não recuperáveis sobre a compra” (item 16 “a” do citado Pronunciamento), justamente em razão da referida agregação de tributos no *patrimônio* das instituições contrariar os objetivos e finalidades da imunidade tributária em tela, ante a exclusão total de qualquer competência tributária.[1082]

[1081] Discorrendo sobre o custo financeiro do tributo como justificativa para o reconhecimento das imunidades tributárias e a preocupação com o aumento de custos decorrentes do não reconhecimento da garantia constitucional, ver o trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013, bem como o voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002.

[1082] Entendendo que a imunidade tributária deve ser vista como uma exclusão ou supressão constitucional da competência tributária: MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 153; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 167; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64; FALCÃO, Amílcar de Araújo**.** Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961, p. 370; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1988, p. 206; MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 327; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Apresentação. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 9; CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A imunidade e as garantias constitucionais – Alcance do art. 150, VI, “d” da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 31-32; MAIOR, José Souto Borges. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 409-410.

No entanto, tal situação só ocorre quando relacionada a custos de bens, mercadorias e equipamentos adquiridos no mercado interno (nacional), única e exclusivamente sob a alegação de, neste caso, a instituição de educação e assistência social figurar como "contribuinte de fato", uma vez que, como já visto, nas aquisições diretas realizadas pelas instituições no mercado externo (importações), não se perfaz a mesma agregação de tributos ao "custo", tendo em vista que, neste caso, as instituições figuram como "contribuinte de direito".[1083]

Ante o quadro fático e jurídico exposto, não se pode aceitar tamanha discriminação entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, o que traduz evidente ofensa ao art. 150, inciso II da Constituição de 1988, pelo fato de a mesma instituição imune adquirir bens semelhantes que integrarão seu patrimônio no mercado interno (quando não será reconhecida a imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos") e no mercado externo (quando será reconhecida a referida imunidade).

5.3.2 Imunidade tributária na aquisição de bens de uso e consumo destinados ao atendimento das finalidades essenciais relacionadas à prestação de serviços das instituições de educação e assistência social

Os serviços de educação e assistência social (neste conceito incluídos os serviços de saúde), que consubstanciam a própria finalidade essencial das instituições sem fins lucrativos objeto desta tese, exigem o emprego e a efetiva utilização de inúmeros insumos, sem os quais estes serviços não se poderiam realizar, razão pela qual as mercadorias e demais materiais de uso e consumo utilizados na prestação destes serviços devem, igualmente, ser abrangidos pela imunidade tributária, uma vez que esta não se limita, apenas e tão somente, ao ato puro de "prestação de serviço".

[1083] O Supremo Tribunal Federal tem o firme entendimento no sentido de que, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". Nesse sentido: **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

Ora, se quisesse o legislador constituinte excluir tão somente o "imposto sobre serviços", teria ele feito menção da imunidade tributária no artigo 156 da CF/88 de modo expresso. Na verdade, a intenção plasmada do legislador constitucional foi o de afastar os impostos incidentes sobre os "serviços"[1084] prestados pelas instituições de educação[1085] e assistência social[1086] (incluindo a

[1084] Em precedente no qual se discutia a extensão da imunidade tributária prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal de 1988 (sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País), o Ministro Moreira Alves, proferindo seu voto-vista, desenvolveu raciocínio analógico ao aqui defendido, confira-se: "Mais complexa é a terceira questão: qual o sentido, no § 3º do artigo 155, da frase ´nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País´? Tenho como correta a crítica que a Professora Misabel Dersi faz, na atualização do livro de Aliomar Baleeiro [...], à interpretação estritamente apegada à letra da Constituição e que, em resumo, é a que se segue. Se interpretado literalmente o texto constitucional em exame, essa interpretação restringiria a imunidade em causa aos tributos a que a Carta Magna expressamente aludisse a ´operações´ como sendo o núcleo material possível de sua hipótese de incidência, o que alcançaria apenas dois: o ICMS e o IOF. Sucede, porem, que, se assim fosse, a imunidade não teria razão de ser, pois dela o ICMS já está excluído, e, de outra parte, o IOF, por adstringir-se a operações de crédito, câmbio e seguros ou títulos e valores mobiliários, não estaria em causa. Ademais, não haveria também razão para que os impostos de importação e de exportação estivessem excluídos dessa imunidade, certo é que eles, tecnicamente, não incidem sobre operações, mas, sim, respectivamente, sobre os fatos de entrada de produtos estrangeiros no território nacional e da saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território brasileiro. [...]. Para a exegese da imunidade, como instituto constitucional que é, podem ser utilizados todos os métodos empregados na interpretação dos textos constitucionais, e, assim, sem se deixar de lado a exegese literal ou gramatical porque a interpretação não deve ultrapassar os limites do conteúdo significativo das palavras da norma, há de se usar necessariamente da interpretação lógica, onde, na hermenêutica constitucional, avulta o valor do elemento teleológico. Ora, é manifesto que a finalidade a que visa a Constituição com essa imunidade é a de evitar que haja excessiva oneração fiscal desses bens [...]. Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição [...]? Não me parece que assim seja". Por isso, não tenho dúvida em interpretar esse texto constitucional como abarcando não só a incidência de tributo que incida imediatamente sobre as operações relativas aos bens a que ele se refere, mas também aquele que incida mediatamente sobre elas, como o que tenha como fato gerador a receita exclusivamente decorrente dessas operações, cuja base de cálculo, por ser o valor dessa receita, venha a ser fator de aumento do preço de venda desses bens. Trecho do voto-vista (vencido) do Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002.

[1085] A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, contempla, no item 8 e seus sub itens, os serviços de **educação** que exemplificam a extensão das possibilidades destes serviços, e para os quais as mercadorias adquiridas – no mercado interno e externo – podem compor a categoria de insumos sobre os quais não haverá a incidência tributária, em face da imunidade constitucional. São eles: "8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza. 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior. 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza".

[1086] A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, contempla, no item 27, os serviços de **assistência social** que exemplificam a extensão das possibilidades destes serviços, e para os quais as mercadorias adquiridas – no mercado interno e externo – podem compor a categoria de insumos sobre os quais não haverá a incidência tributária, em face da imunidade constitucional. São eles: "27 – Serviços de assistência social. 27.01 – Serviços de assistência social".

área da saúde[1087]), o que leva a conclusão que os mesmos englobam seus insumos necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento das *finalidades essenciais* (art. 150, § 4º da CF/88).

Perceba-se que, a despeito de conferir uma interpretação restritiva à imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição de 1988 (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão), este tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal[1088] no sentido de que a referida imunidade alcança os insumos[1089] destinados à impressão de livros, jornais e

---

[1087] A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, contempla, no item 4 e seus sub itens, os serviços de saúde que exemplificam a extensão das possibilidades destes serviços, e para os quais as mercadorias adquiridas – no mercado interno e externo – podem compor a categoria de insumos sobre os quais não haverá a incidência tributária, em face da imunidade constitucional. São eles: "4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres. 4.01 – Medicina e biomedicina. 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres. 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres. 4.04 – Instrumentação cirúrgica. 4.05 – Acupuntura. 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares. 4.07 – Serviços farmacêuticos. 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia. 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental. 4.10 – Nutrição. 4.11 – Obstetrícia. 4.12 – Odontologia. 4.13 – Ortóptica. 4.14 – Próteses sob encomenda. 4.15 – Psicanálise. 4.16 – Psicologia. 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres. 4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres. 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres. 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie. 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres. 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário".

[1088] Nesse sentido, os seguintes precedentes: **RE 504.615 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 03.05.2011, DJe 18.05.2011; **RE 495.385 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.09.2009, DJe 22.10.2009; **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **RE 289.370/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.04.2001, DJ 01.06.2001; **RE 267.690/SP** 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25.04.2000, DJe 10.08.2000; **RE 204.234/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 10.10.1997; **RE 178.863/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.03.1997, DJ 30.05.1997; **RE 203.706/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 25.11.1997, DJ 06.03.1998; **RE 226.441/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 05.05.1998, DJ 21.08.1998; **RE 215.798/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 16.12.1997, DJ 27.03.1998; **RE 193.883/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22.04.1997, DJ 01.08.1997; **RE 174.476/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997; **RE 190.761/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997; **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 24.08.2001, dentre outros.

[1089] Para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais de uma entidade, a aplicação de seus recursos não se limita à área fim da entidade, ao contrário, existem atividades que se configuram em atividades meio para que qualquer pessoa jurídica atinja seus objetivos. E, nesse sentido, os gastos com insumos se enquadram nessas atividades. Nesse sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277.

periódicos, estendendo-se aos materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência e a título de exemplo, os filmes e papéis fotográficos.

Na prestação dos serviços de educação, saúde e assistência social propriamente dita, são necessários instrumentos, ferramentas, equipamentos e materiais de uso e consumo, além de outras mercadorias e insumos que se relacionam diretamente com os serviços institucionais ou que sejam necessários para que as instituições possam cumprir suas finalidades estatutárias, razão pela qual os referidos instrumentos, ferramentas, equipamentos e materiais de uso e consumo, além de outros produtos vinculados às *finalidades essenciais* das referidas instituições, devem estar abrangidos pela imunidade tributária.

Noutras palavras, a prestação de serviços de educação, saúde e assistência social que estejam relacionados às *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88) exige a aquisição de mercadorias qualificadas e enquadradas como típicos insumos que, sendo instrumentos necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento das *finalidades essenciais* (art. 150, § 4º da CF/88), deve ter assegurada a não incidência tributária.

Como observam Marco Aurélio Greco[1090] e José Souto Maior Borges[1091], a classificação entre "bens de capital" ou "mercadorias" depende, necessariamente, da finalidade do bem ou produto adquirido, sendo irrelevante para definir o campo ou

---

[1090] "Portanto, se os sujeitos passivos qualificados pela Constituição Federal e legislação complementar adquirem bens para destiná-los (em si ou transformados) a uma nova etapa do processo econômico dirigido ao consumo, haverá mercadoria. No caso, porém, de a aquisição e a destinação serem de tal ordem que encerrou-se o ciclo que teve por objeto aquele bem, e que elas não ocorreram com o fito de promover ou prosseguir na sua circulação, mas para comporem o próprio ativo da empresa, não caracterizar-se-á a existência de verdadeiras mercadorias, apesar de haver um bem corpóreo e móvel, sujeito a uma eventual alienação. O que se vende, neste caso, não é propriamente uma mercadoria, mas, sim, um bem qualquer já usado para sua finalidade". GRECO, Marco Aurélio. **ICM e ativos importados**. RT v. 578. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, pp. 47-48.

[1091] "Para os efeitos do regime jurídico do tributo, o conceito de mercadoria tanto convém à destinação da coisa móvel que o produtor comerciante ou industrial comprou e é destinada à revenda, quanto ao bem móvel que é objeto de uma operação de compra e venda para ser utilizado na produção de outras coisas móveis, que serão por sua vez destinadas a venda. Todavia, pretende-se estabelecer uma distinção entre 'bens de capital', destinados a integrar o ativo fixo da empresa importadora, e mercadorias. Estas seriam tributáveis; aqueles, intributáveis pelo ICM, porque só a revenda caracterizaria o objeto ou a coisa adquirida pelo industrial, comerciante ou produtor como mercadoria". BORGES, José Souto Maior. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**. v. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 125.

extensão da imunidade tributária veiculada no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988.

Para a correta interpretação e aplicação da imunidade tributária[1092], deve ser perquirida a conexão dos bens e mercadorias adquiridas diante das *finalidades essenciais das entidades*. Desta forma, bens do "ativo imobilizado" que passem a pertencer ao patrimônio das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos deverão ser sempre imunes, assim como as demais mercadorias de uso e consumo, instrumentos, ferramentas, equipamentos e outros insumos, desde que

---

[1092] Defendendo a interpretação ampla ao dispositivo constitucional de imunidade tributária e o afastamento completo de quaisquer impostos que possam onerar o patrimônio de entidades políticas (e consequentemente, pela mesma lógica, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos), ver: COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153; COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath, p. 202; PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 25-27; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre imunidade tributária dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 52, 1958, p. 40; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 347; ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 153; SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 97; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 133; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imunidades tributárias na constituição federal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005, p. 116; MAZETO, Cristiano de Souza; RIBEIRO, Maria de Fátima. A imunidade dos partidos políticos e suas repercussões no contexto econômico e social. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005, p. 104; LEITE, Harrison Ferreira. Em prol da imunidade recíproca. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 60, ano 13, jan./fev. 2005, p. 120; BOTTALLO, Eduardo. Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998, p. 54; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 248; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 681; COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias:** Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 42, *v.g*. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, ver: voto da Ministra Rosa Weber no **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013; voto do Ministro Celso de Mello no **RE 376.462 AgR-ED-ED/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.2014, DJe 18.03.2014; voto do Ministro Sepúlveda Pertence no **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001 e no **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.08.2001, DJ 14.09.2001; voto do Ministro Cezar Peluso no **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013; voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002, e os votos proferidos pelos Ministros Carlos Madeira e Cordeiro Guerra no **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

sua utilização se vincule às atividades institucionais ou sirvam como instrumentos necessários à prestação dos serviços destinados ao atendimento das *finalidades essenciais* (art. 150, § 4º da CF/88).

Um bom exemplo que muito bem evidencia o alcance da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º da CF/88 é o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 20, de 05 de novembro de 2002[1093] que, embora trate de imunidade recíproca, se mostra em absoluta coerência e sincronia com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, não fazendo distinção entre "bens de capital" ou "mercadorias para uso e consumo" no que diz respeito ao alcance do comando constitucional imunitório. O mesmo regime, ressalte-se, também deve ser aplicado nas aquisições realizadas no mercado interno, sob pena de continuar a se perpetrar tratamento discriminatório e violador do princípio da isonomia[1094], em evidente contrariedade com o que determina o texto constitucional.

Assim, em relação aos insumos utilizados pelas instituições aqui mencionadas em seus serviços institucionais, deverá ser afastada a incidência de impostos e de contribuições à seguridade social. É sabido que, na condição de "contribuinte de direito", a aquisição pelas instituições no mercado externo (importação) se realiza sem a cobrança dos "tributos indiretos" (II, IPI, II COFINS e PIS, *v.g.*), sendo respeitada a imunidade tributária constitucional. Analogicamente, a mesma imunidade tributária deve ser aplicada nas hipóteses de aquisições realizadas no mercado interno (nacional), independentemente de, neste caso, se restringir a imunidade em razão de a instituição educacional ou assistencial imune figurar como "contribuinte de fato", devendo prevalecer a finalidade da imunidade tributária para se garantir e efetividade de direitos fundamentais como educação,

---

[1093] "Artigo único – A vedação de instituir impostos de que trata a alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados nessas operações. Parágrafo único – O disposto neste artigo estende-se às importações realizadas por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, nos termos do § 2º do artigo 150 da CF".

[1094] "[...] a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra de imunidade tributária não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais". **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010.

saúde e assistência social, sempre vinculando a aquisição dos referidos insumos como instrumentos necessários ao atingimento das *finalidades essenciais* das entidades.

Em síntese, em razão da exclusão de competência tributária decorrente da imunidade, deve ser afastada a tributação sobre as aquisições de mercadorias quando as referidas operações forem realizadas – no âmbito interno ou externo – por adquirentes imunes (instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos), quando os referidos bens de consumo necessários ao desempenho das atividades institucionais sejam destinados ao atendimento das *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88).

5.3.3 A falsa distinção entre as figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" no processo de interpretação e aplicação da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

Como já visto, a discriminação tributária dos produtores nacionais de bens, ferramentas, materiais e equipamentos em relação aos fornecedores estrangeiros, no que tange ao reconhecimento da imunidade tributária, tem origem e fundamento na distinção de tratamento que se tornou comum na prática de inúmeros Estados da Federação e da própria União, bem como em parcela expressiva – e dominante – do Poder Judiciário[1095], nas hipóteses nas quais as instituições de educação e assistência social figuram na relação jurídica como "contribuintes de direito" (sendo-lhes assegurada a imunidade tributária, como ocorre nas aquisições no mercado externo – importações), e nas hipóteses nas quais as referidas instituições aparecem como "contribuintes de fato" (sendo-lhes negada a imunidade, como ocorre nas aquisições no mercado interno).

[1095] Esta distinção de tratamento é realizada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que firmou sua jurisprudência no sentido de que, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". Nesse sentido, ver: **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

No entanto, a referida distinção de tratamento entre "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato" não tem o menor cabimento para afastar a aplicabilidade, o alcance e a eficácia da imunidade tributária, naqueles casos em que os bens, ferramentas, equipamentos e insumos são adquiridos pelas instituições de educação e assistência social com o propósito de servir às *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88), ou seja, para tutelar, conservar, promover e melhorar o direito social à saúde, educação e assistência social.

Não possuindo as referidas instituições capacidade contributiva[1096], uma vez comprovado o destino do bem para compor o patrimônio da entidade ou a utilização dos insumos como instrumentos necessários à prestação dos serviços institucionais destinados ao atingimento das finalidades essenciais das entidades, deve ser afastado todo e qualquer custo tributário que se agregue ao preço do bem ou insumo.

Deve ser lembrado que, por força do que dispõe o art. 14 do Código Tributário Nacional, que regulamenta imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos i) não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a qualquer título; ii) devem aplicar integralmente, no País, seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Ou seja: o comando infraconstitucional regulamentador do dispositivo constitucional imunizante aplicável às instituições em tela é claro e taxativo ao definir seus pressupostos, que são pautados pela finalidade e pelo destino do bem ou do serviço, e não a condição subjetiva da relação tributária, razão pela qual a imposição do custo tributário financeiro relativo aos "tributos indiretos" não pode jamais prevalecer sobre as *finalidades essenciais*, o *patrimônio* ou os *serviços* das instituições em tela.

[1096] Regina Helena Costa observa que o caráter ontológico da imunidade tributária advém da ausência de capacidade contributiva dos entes ou entidades contempladas no texto constitucional. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias***:* teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153. No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que "[...] a razão de ser da imunidade constitucional [...] é decorrência da capacidade econômica do contribuinte, tal como prevista no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal". **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 não restringiu, em momento algum, a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos à classificação de tributos ("diretos" ou "indiretos"), nem muito menos a critérios de classificação impostos adotados normas infraconstitucionais[1097], nem tampouco às formas de compensação tributária entre as partes das relações plurifásicas nos tributos incidentes sobre o consumo. Enfim, não existe, nem mesmo em lei complementar[1098], nenhuma classificação tributária restritiva suficiente para reduzir o alcance da imunidade tributária, nos termos do que dispõem o art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 e o art. 14 do CTN.

[1097] Antes mesmo da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal já possuía precedente no sentido de afastar qualquer rol classificatório de impostos adotados por normas infraconstitucionais no que tange à imunidade tributária. Ao proferir seu voto como Relator no RE 89.173/SP, no longínquo ano de 1978, o Ministro Moreira Alves, afastando o rol classificatório de impostos adotados por normas inferiores à Constituição (como o CTN), assim se pronunciou: "Na há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade". **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978. Já debaixo da Constituição de 1988, o STF reiterou este entendimento, reafirmando sua jurisprudência no sentido de que "não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles". Nesse sentido: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006. No mesmo sentido, o voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. E, mais recentemente, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal reiterou este entendimento, de que "a imunidade de que trata o art. 150, VI, "c", da CF/88, não se submete a critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais". **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

[1098] E, ainda que tal classificação tributária restritiva estivesse prevista em lei complementar, não poderia ela reduzir o alcance da imunidade tributária, uma vez que, "[...] não se pode interpretar a Constituição mediante remissão à lei, mas, pelo contrário, só a lei pode ser interpretada à luz da Constituição. Não é possível inverter essa ordem". ATALIBA, Geraldo. Autarquias e Imposto do Selo (Diante da Emenda Constitucional n.5). Separata da **Revista dos Tribunais**, v. 344, jun. 1964, p. 12. No mesmo sentido: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Almedina, Coimbra, 1991, p. 239; MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1983, II, p. 231; MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 315; BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 118; ANDRADE, Angré Gustavo Corrêa. Dimensões da Interpretação Conforme a Constituição. **Revista de Direito Renovar**, vol. 24, set./dez. 2002, p. 78-79; BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 433-434. No mesmo sentido, as decisões proferidas pelo Plenário do STF nos autos da **ADI 2.797/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.09.2005, DJ 19.12.2006 e nos autos do **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013.

Nem mesmo na doutrina, perceba-se, a distinção entre as figuras do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" tem alguma pacificidade.

Como já mencionado nesta tese, ainda que admitida a referida distinção, tais conceitos, sob o ponto de vista eminentemente jurídico, poderiam ter restrita aplicação apenas e tão somente aos fenômenos da compensação de tributos no regime da não cumulatividade ou repetição de indébito tributário, conforme se conclui pela leitura do artigo 166 do Código Tributário Nacional[1099], bem como das Súmulas nº 71[1100] e 546[1101] do colendo Supremo Tribunal Federal. Para a interpretação e aplicação das imunidades tributárias previstas no art. 150, inciso VI, alínea "c" e no art. 195, § 7º, ambos da CF/88, tal diferença de tratamento não encontra justificativa plausível, uma vez que a imunidade das instituições de educação e assistência social encontra seus limites e condições baseadas exclusivamente nas *finalidades essenciais* do patrimônio, renda e serviços.

Confirmam esta assertiva nomes de peso na doutrina do direito tributário, como Aliomar Baleeiro[1102], Luís Cesar Souza de Queiroz[1103], Geraldo Ataliba e

---

[1099] "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

[1100] **Súmula nº 71**. "Embora pago indevidamente, não cabe restituição do imposto indireto".

[1101] **Súmula nº 546**. "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo".

[1102] "O contribuinte de fato não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso o diz o art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica. Aí não há ficções jurídicas necessárias, do ponto de vista técnico, à aplicação e cobrança do tributo. Mas se tratando do caso especial das imunidades, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287

[1103] "[...] há total imprecisão do ato de classificar o conceito de contribuinte em: *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Essa falta de rigor científico é facilmente atestável por duas fortes razões: a) o flagrante pleonasmo da expressão *contribuinte de direito*; e b) a flagrante contradição da expressão *contribuinte de fato*". Continuando sua exposição, o autor afirma que "Falar-se em contribuinte que não seja o de *direito* é tratar de matéria estranha ao Direito e, portanto, é incabível no plano da linguagem da Ciência do Direito. [...]. Há flagrante contradição na expressão "contribuinte de fato", pois o termo ´de fato´ choca-se com a juridicidade do conceito (jurídico) de contribuinte". Acreditando haver total impropriedade na terminologia "contribuinte de fato" por somente acreditar na existência do contribuinte juridicamente considerado, autor conclui que "a confusão entre o conceito jurídico de *contribuinte* com o conceito econômico de *contribuinte de fato* é inadmissível e só prejudica a compreensão do Direito." QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181-182 (com grifos do autor).

Cleber Giardino[1104], Marcelo Fortes de Serqueira[1105] e Alexandre Yoshio Hayashi[1106].

Se isto ainda não bastasse, muito mais razão existe para que seja reconhecida a imunidade tributária quando a instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos é "contribuinte de fato", uma vez que seu patrimônio e serviços, protegidos que são pela Carta Política, serão onerados indevidamente pelo custo financeiro do tributo, ônus este que a entidade não poderá repassar a terceiros.

É por isso que, neste ponto, não há como deixar de ser lembrado, defendido e prestigiado o pensamento de Aliomar Baleeiro especificamente quanto à efetiva e real mutilação do patrimônio da entidade imune em decorrência da transferência do custo dos "tributos indiretos", tanto em sua doutrina[1107], como em

---

[1104] "Não há nenhuma objetividade que possa ser aproveitada pelo jurista na construção, na categorização que leva à ereção desta figura, estranha e excrescente, conhecida como "contribuinte de fato" (censurada acerbamente por Hector Villegas e Alfredo A. Becker). Efetivamente, é preciso considerar que a existência ou não de um "contribuinte de fato" e a eventual importância que ele possa ter no plano dos efeitos econômicos do ICM – entendido como categoria não jurídica – depende exclusivamente das leis de mercado. São as contingências de setores do mercado, combinadas com determinados fatores pessoais ligados aos intervenientes num determinado negócio, que irão dizer se existe ou não "contribuinte de fato" e se esse "contribuinte de fato" arca ou não com o peso do tributo devido em razão do negócio realizado. Essa especulação repousa numa fenomenologia fluida, imprecisa, de difícil comprovação e discutível caracterização, mesmo aos olhos dos mais lúcidos economistas e especialistas em ciência das finanças. Trazer esta categoria para o mundo do direito é, no mínimo, retirar do direito a sua necessária objetividade, comprometendo, consequentemente, toda segurança que deveria refletir. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM. **Revista de Direito Tributário**. v. 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, pp. 83-84.

[1105] "No Direito Tributário, e mais especificamente na temática da repetição do indébito, o conceito de 'contribuinte de fato' realmente é relativo, conquanto a maior parte das discussões se faz em apenas uma das etapas do ciclo do tributo". SERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria**. São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 390.

[1106] "Mesmo que se pudesse entender logicamente autorizada essa remissão à lei, sob o fundamento de que o art. 166 do CTN é reguladora do dispositivo Constitucional – e que foi (supostamente) referendada pela edição da Súmula STF 546 – ainda assim não se pode acolher os argumentos, porque em nenhum momento foi reconhecido pelo direito a figura do contribuinte "de fato" [...]". HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 594.

[1107] Aliomar Baleeiro já afirmava que em "[...] se tratando do caso especial das imunidades, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287.

suas inúmeras e célebres manifestações no Supremo Tribunal Federal.[1108]

[1108] Dentre outras manifestações do Ministro Aliomar Baleeiro, destacam-se as seguintes: "Pouco importa que a Lei 4.502 diga que o contribuinte de iure será o produtor, o acondicionador, porque tudo são figuras, são conceitos de produção que a lei do impôsto de consumo adotava. Pouco importa que a lei crie uma ficção de direito, elegendo para contribuinte de iure o produtor, embora saiba que êle transfere o gravame fiscal. O que vale é a realidade econômica. [...]. Pouco importa que a lei diga que o produtor será o contribuinte de iure e que não poderá acrescentar no futuro, o montante do imposto. Êle fará isso na quase totalidade dos casos. [...]. Agora, pergunto: - como se pode interpretar o direito tributário ou mesmo o direito comercial, senão levando em conta a realidade econômica subjacente à forma jurídica? Não me lembro se foi no livro de Vivante, que compulsei há mais de 30 anos, logo na primeira página, creio que no prefácio, que advertia dever a interpretação de direito comercial tomar como base a realidade econômica. A mesma coisa dizem quase todos os escritores que têm ensinado interpretação em matéria de direito fiscal, sobretudo Ezio Vanoni, o mais conhecido de todos, pela tradução excelente que de sua obra fêz o Professor Rubens Gomes de Souza. A realidade econômica mostra que sempre as condições de mercado, isto é, a competência perfeita ou mesmo imperfeita, permitem ao produtor transferir o ônus do impôsto para o comprador, adicionando-o ao preço. E o impôsto de consumo é, realmente, muito forte, atinge a parcela de 10, 20, 30, 40%. Em matéria de cigarros, a 300%. [...]. Por aí a Caixa Econômica está imune. Quem é que suporta o ônus? É a Caixa Econômica. Na compra de duas máquinas de contabilidade, se o produtor paga o impôsto de consumo, êle fatalmente incorporará esta parcela no preço. É inevitável. [...]. O que a Constituição quer é que os órgãos públicos, realmente, não sofram o ônus econômico derivado do impôsto. Todo impôsto tira uma parte da coisa tributada. Não há impôsto que faça o milagre de levar dinheiro para o Govêrno, sem levar alguma coisa do que fôr tributado. [...]. Este é que é o problema a julgar. O que diz o dispositivo, em sua imperfeição literária, a meu ver, não é tão importante. O importante é o que a Constituição pretende preservar e o que acontece na vida real. [...]. O que importa, no caso, é o contribuinte de facto, a fim de assegurar-se o objetivo da Constituição. É êle quem vai suportar no seu patrimônio o desfalque que representa o impôsto de consumo". Trecho do voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro nos autos do **RE 68.538/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970. Em outro precedente, o Ministro Aliomar Baleeiro assim se pronunciou: "[...] O que quero dizer é que o Código Tributário Nacional reconhece o fenômeno econômico da transferência do impôsto. Nem poderia deixar de reconhecer, porque é uma realidade viva, é o que acontece. Eu não posso dizer, por exemplo, que as rodas de um automóvel são quadradas, porque, evidentemente isso vai contra a realidade dos fatos. Um automóvel que tivesse as rodas quadradas não seria um automóvel e nem se moveria. Negar a vigência do que acontece em determinados tipos de impôsto, em determinadas condições do fenômeno de transferência pelo qual o contribuinte de iure transfere o ônus para o contribuinte de fato, é uma coisa que está acima de qualquer dúvida. [...]. Agora, não se pode criar uma ficção de direito de que quem vai suportar determinado tributo é o contribuinte de jure, quando, na realidade, vai ser o contribuinte de fato, se, com isso, anula-se imunidade fiscal recíproca. Quando São Paulo compra uma escavadeira, um trator, uma máquina de terraplanagem por 100 milhões, e é obrigado a pagar 30%, conforme o caso, o que se dá é que o Govêrno de São Paulo vai diminuir a sua capacidade de fazer estradas, na qual há um interêsse nacional, estadual e até de segurança nacional. Essa ficção de direito não pode ser usada como técnica legislativa", Trecho do voto do Ministro Aliomar Baleeiro (vencido) nos autos do **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971. No mesmo sentido, confira-se trecho do voto proferido pelo Ministro Baleeiro (vencedor) em um precedente julgado no ano de 1974 pela 1ª Turma do STF: "Assim, quando a União, por exemplo, compra um equipamento qualquer e o Estado exige ICM nessa operação, quem paga (17%) é a União. Quando um Estado compra um equipamento, suponhamos caminhão de limpeza, ou de terraplanagem, e a União exige do fornecedor IPI, lega 30% do Estado, dificultando tremendamente a execução de serviços públicos mais relevantes para o País. Mas o Supremo entende que não, que o contribuinte de fato não interessa. Interessa é que o legislador diz que o contribuinte é quem paga, quem recolhe o imposto. [...]. Então, aplicando o mesmo princípio, devia-se, aqui, entender desse modo, embora, para mim, exista, realmente, contribuinte de fato. A realidade, pelo menos em relação à Constituição, não pode ser ignorada". **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975.

Sob este espírito, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal proferiu decisões no sentido de reconhecer a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em relação aos "tributos indiretos", como o ICMS, conforme se depreende da seguinte ementa:

> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.[1109]

No entanto, a despeito destas decisões da 2ª Turma do STF reconhecerem a imunidade sobre os "tributos indiretos" nas aquisições de bens no mercado interno ou externo, algumas considerações afiguram-se relevantes:

a) As referidas decisões utilizaram como <u>único e exclusivo fundamento</u> a impossibilidade de a legislação infraconstitucional (no caso o CTN), com seus critérios de classificação de impostos, restringir a imunidade tributária.[1110]

[1109] **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996. O mesmo entendimento foi adotado nos seguintes precedentes, todos proferidos pela 2ª Turma do Supremo: **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 06.12.1996; **RE 186.175/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 13.12.1996; **RE 225.671 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 21.09.1998, DJ 23.10.1998; **RE 210.251/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.11.1998, DJ 05.02.1999; **RE 175.886/SP**, Rel. Min. Carlos Velloso (Monocrática), j. 28.05.2002, DJ 01.08.2002; **AI 389.118 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.09.2002, DJ 08.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **AI 481.586 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005, DJ 24.02.2006 e **RE 540.725 AgR/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 10.02.2009, DJe 12.03.2009.

[1110] Na verdade, os precedentes acima citados, julgados sob a égide da Constituição de 1988, utilizaram como principal fundamento uma decisão que já havia sido proferida pela 2ª Turma do STF no ano de 1978, ainda debaixo da Constituição de 1969, no qual a Corte decidiu, em um recurso extraordinário que objetivava a não incidência do imposto de importação no desembraço aduaneiro de equipamento médico hospitalar, afastar qualquer critério classificatório de impostos adotados por normas infraconstitucionais no que tange à imunidade tributária. Neste precedente, o Ministro Moreira Alves assim se pronunciou "Na há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade". **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978.

Além do precedente acima citado e daqueles precedentes decididos no mesmo sentido citados na nota de rodapé da página anterior que comprovam a afirmação do autor desta tese, a doutrina[1111] também a corrobora;

b) Em momento algum, os referidos precedentes abordaram a temática relativa aos "tributos diretos" *versus* "tributos indiretos", nem muito menos a problemática relativa ao "contribuinte de fato" e ao "contribuinte de direito", não sendo também analisada, por consequência, a figura da repercussão econômica do tributo e sua incorporação no preço do bem ou mercadoria;

c) Em momento algum, estes precedentes adotaram, como fundamento para a concessão do direito à imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos", o vetor hermenêutico[1112], das *finalidades essenciais das entidades* previsto no art. 150, § 4º da CF/88;

d) Tratam-se de precedentes isolados proferidos unicamente pela 2ª Turma do STF, não havendo quaisquer outras decisões no mesmo sentido no âmbito da 1ª Turma, nem muito menos do Plenário do STF;

e) A temática em tela, qual seja, o direito das instituições de educação e assistência social à imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" nas aquisições de bens aguarda decisão definitiva do Plenário do STF em sede de repercussão geral, tanto nas aquisições de bens no mercado interno,

---

[1111] "Encontramos julgados no STF que conferem guarida a uma interpretação ampliativa do art. 150, *c*, da CF, com a finalidade de abranger os ditos impostos indiretos no âmbito das imunidades tributárias, **fundamentados na tese** de que não se pode restringir a aplicação de imunidades a critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, cumprindo perquirir, tão somente, é se o bem adquirido integra ou não o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade." CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidade no ICMS (imposto indireto). In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 209-210. (grifo do autor).

[1112] O STF já decidiu que "O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal". **RE 325.822/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004. Como já exposto neste capítulo, o grande problema é que o Supremo Tribunal Federal adota as "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o § 4º do art. 150 da CF/88 como premissa hermenêutica apenas nas situações envolvendo os "impostos diretos". Ainda quando, raramente, o faz em relação a alguns "tributos indiretos" (IOF, IPMF e ICMS), limita o reconhecimento da imunidade a uma questão eminentemente financeira, qual seja, as rendas/receitas auferidas pelas entidades com a não tributação. Prova disso é que o precedente citado nesta nota de rodapé (RE 325.822/SP) discutia a imunidade tributária em relação ao IPTU ("imposto direto").

quando a instituição figurar como "contribuinte de fato" (ICMS)[1113], como nas aquisições de bens no mercado externo (Imposto de Importação).[1114]

A despeito do tema relativo à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação ao imposto de importação nas aquisições de bens no mercado interno aguardar decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, é sabido que a jurisprudência da Suprema Corte, por suas 2 (duas) turmas, é firme ao reconhecer que a imunidade tributária em tela estende-se ao ICMS, ao IPI e ao Imposto de Importação incidentes nas aquisições de bens no mercado externo (importação)[1115] destinados às suas

---

[1113] "TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE – ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – ICMS – AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO – CONTRIBUINTE DE FATO. 1. A controvérsia relativa à abrangência da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal a instituição de assistência social, quando da aquisição de bens no mercado interno, na qualidade de contribuinte de fato, ultrapassa os limites subjetivos das partes. 2. Repercussão geral reconhecida". **RE 608.872 RG/MG**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02.12.2010, DJe 29.07.2011 (grifo do autor).

[1114] "REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATIVIDADE FILANTRÓPICA EXECUTADA À LUZ DE PRECEITOS RELIGIOSOS. CARACTERIZAÇÃO COMO ATIVIDADE ASSISTENCIAL. APLICABILIDADE AO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. ARTS. 5º, LIV E LV (DEVIDO PROCESSO LEGAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA IGNORADOS PELA EQUIVOCADA APRECIAÇÃO DO QUADRO), 19, II (VIOLAÇÃO DA REGRA DA LEGALIDADE POR DESRESPEITO À FÉ PÚBLICA GOZADA PELOS CERTIFICADOS FILANTRÓPICOS CONCEDIDOS), 150, VI, C E 203 (CONCEITO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL) DA CONSTITUIÇÃO. 1. Há repercussão geral da discussão acerca da caracterização de atividade filantrópica executada à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) como assistência social, nos termos dos arts. 194 e 203 da Constituição. 2. Igualmente, há repercussão geral da discussão sobre a aplicabilidade da imunidade tributária ao Imposto de Importação, na medida em que o tributo não grava literalmente patrimônio, renda ou o resultado de serviços das entidades candidatas ao benefício". **RE 630.790 RG/SP**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.10.2010, DJe 14.04.2011 (grifo do autor).

[1115] Nesse sentido, os seguintes precedentes, todos decididos após a Constituição de 1988: **RE 203.755/ES**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.1996, DJ 08.11.1996; **RE 193.969/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.07.1996, DJ 06.12.1996; **RE 243.807/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15.02.2000, DJ 28.04.2000; **RE 237.497 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 06.08.2002, DJ 18.10.2002; **AI 378.454 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15.10.2002, DJ 29.11.2002; **RE 225.778 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 16.09.2003, DJ 10.10.2003; **RE 401.694 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 20.06.2006, DJ 17.11.2006; **AI 535.922 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 30.09.2008, DJe 13.11.2008; **AI 669.257 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009, DJe 16.04.2009; **RE 311.626 AgR/PA**, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26.05.2009, DJe 25.06.2009; **RE 571.809 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 09.02.2010, DJe 25.03.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 484.661 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, j. 05.10.2010, DJe 09.12.2010; **AI 776.205 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.10.2011, DJe 09.11.2011; **AI 785.549 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29.11.2011, DJe 16.12.2011; **ARE 803.906 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.10.2014, DJe 20.11.2014; **ARE 713.903 AgR-AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11.11.2014, DJe 21.11.2014; **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015.

atividade institucionais, uma vez que, na importação, há coincidência entre as figuras do "contribuinte e fato" e o "contribuinte de direito".[1116]

No entanto, este entendimento da Suprema Corte no sentido de reconhecer a imunidade tributária para as aquisições de bens no mercado externo (importação) não é adotado nas aquisições dos mesmos bens, mercadorias e insumos iguais ou semelhantes no mercado interno (nacional)[1117] com o mesmo destino – qual seja, compor o patrimônio das instituições – sob o fundamento extrajurídico de que, neste caso, as instituições de assistência social não são as "contribuintes de direito", figurando apenas como meras "contribuintes de fato" ou consumidoras finais dos bens, insumos, mercadorias ou serviços, que tão somente

---

[1116] "Evidente que, apenas na importação de mercadorias para revenda, o importador, sendo contribuinte, poderá, em operações subsequentes, que realizar, repassar ao consumidor o imposto pago na importação. Esse mecanismo da transferência não será possível, entretanto, se o importador for pessoa não comerciante, que não importou mercadorias, mas apenas bens, para seu uso próprio, como é o caso da Consulente. Daí decorre que a Consulente será ao mesmo tempo contribuinte de direito e contribuinte de fato – consumidor (se não prevalecer a imunidade). Uma vez cobrado imposto da Universidade Federal de Minas Gerais, as rendas, o patrimônio e os serviços da autarquia serão implacavelmente atingidos pelo tributo, pois ela não pode repassar o valor do imposto cobrado, por ser, ao mesmo tempo, o próprio contribuinte de fato. Ao contrário, o consumidor dos bens importados é a própria Universidade." DERZI, Misabel. A imunidade incontroversa de autarquia federal de ensino, em relação ao ICMS, para importação de bens essenciais ao desenvolvimento de suas atividades institucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. 2007, n. 142, p. 96. No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que, na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria), e não o vendedor, havendo, assim, "confusão" entre as figuras do "contribuinte de direito" e do "contribuinte de fato". **RE 834.454 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.03.2015, DJe 13.04.2015; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010.

[1117] Sob a égide da CF/88, os seguintes precedentes: **ARE 758.886 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 09.04.2014, DJe 19.05.2014; **ARE 721.176 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.06.2013, DJe 12.08.2013; **RE 491.574 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.08.2012, DJe 05.09.2012; **ARE 690.382 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.12.2012, DJe 14.12.2012; **ARE 663.552 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.02.2012, DJe 09.03.2012; **AI 736.607 AgR/SC** 2ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, j. 16.08.2011, DJe 18.10.2011; **AI 500.139 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 13.04.2011, DJe 06.05.2011; **AI 805.295 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.12.2010, DJe 17.02.2011; **AI 731.786 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 12.11.2010; **AI 769.925 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, DJe 16.11.2010; **AI 629.785 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 27.04.2010, DJe 20.05.2010; **AI 518.325 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010; **AI 560.219 AgR/SC** 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.03.2010, DJe 08.04.2010; **AI 476.664 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 06.05.2010; **RE 202.987/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30.06.2009, DJe 24.09.2009; **AI 634.050 AgR/SC** 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 23.06.2009, DJe 13.08.2009; **AI 671.412 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 01.04.2008, DJe 24.04.2008; **RE 111.427/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, j. 26.08.1988, DJ 22.09.1989.

suportam o repasse do ônus financeiro típico dos “tributos indiretos”.

De todo oportuno lembrar que, desde que o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, no ano de 2003, os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP[1118], que discutia matéria análoga ao tema central da presente tese[1119], a composição do STF foi substancialmente modificada, ingressando, fora aqueles que já se aposentaram, 8 (oito) novos Ministros[1120] que, atualmente, compõem o Plenário da Suprema Corte (art. 101 da CF/88). Apesar de, neste período (de 26.02.2003 para cá), não terem surgido novas variáveis políticas, sociais ou econômicas supervenientes que alterassem o contexto da interpretação da imunidade tributária das instituições de assistência social, é fato que:

a) No julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP[1121], o tema central de discussão e julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, dizia respeito à situação fática nº 1, descrita no início deste capítulo, relacionada à imunidade tributária do ICMS (“tributo indireto”) na venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social, tendo o Plenário do STF decidido, por maioria, que as instituições de educação e assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos;

b) Sob a égide da Constituição Federal de 1988, não existe qualquer decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal que tenha analisado a situação fática

---

[1118] **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003.

[1119] Como já visto, nos referidos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251/SP, julgado pelo Plenário do STF em 26.02.2003, foi discutida a imunidade tributária do ICMS (“tributo indireto”) na comercialização de pães fabricados por instituição de assistência social.

[1120] Enrique Ricardo Lewandowski (16.03.2006), Cármen Lúcia Antunes Rocha (21.06.2006), José Antonio Dias Toffoli (23.10.2009), Luiz Fux (03.03.2011), Rosa Maria Weber Candiota da Rosa (19.12.2011), Teori Albino Zavascki (29.11.2012), Luis Roberto Barroso (26.06.2013) e Luiz Edson Fachin (16.06.2015). Sobre o assunto, ver: COSTA, Raymundo; BITTAR, Rosângela. As instâncias para chegar ao supremo. *In* **Valor Econômico**, Caderno “Eu & Fim de Semana”, Ano 14, n. 657, 14 de junho de 2013, p. 12 a 17.

[1121] **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. O mesmo entendimento foi reafirmado pelo Plenário do STF nos autos do **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006.

nº 2 (imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos na aquisição de bens, produtos e insumos no mercado externo – importação) e a situação fática nº 3 (imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos na aquisição de bens, produtos e insumos no mercado interno – nacional), havendo, tão somente, decisões proferidas no âmbito das 2 (duas) turmas que compõem a Corte;

c) As decisões proferidas pelas turmas do STF nas situações fáticas nº 2 e 3, acima mencionadas, ainda tomam como referência decisões plenárias firmadas pelo Supremo Tribunal Federal no início da década de 70[1122] em tema análogo, relacionado à imunidade tributária recíproca dos entes estatais, no qual se assentara –, em contraposição ao entendimento então dominante no STF (capitaneado pelo Ministro Aliomar Baleeiro) no sentido de reconhecer a figura do "contribuinte de fato" e o fenômeno da repercussão/realidade econômica em detrimento da forma jurídica –, o "novo" entendimento restritivo da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos", no sentido de que o ente ou entidade imune, na condição de "contribuinte de fato" era absolutamente estranho à relação jurídico-tributária, não podendo o mesmo, por esta razão, invocar, a seu favor, o benefício da imunidade tributária, não sendo jamais possível se opor à forma jurídica a realidade econômica;

d) Em decorrência deste "novo" entendimento restritivo da imunidade tributária firmado pelo Plenário do STF no início da década de 70 em relação aos "tributos indiretos", no ano de 1976 foi editada a Súmula nº 591[1123], que

---

[1122] Principalmente após o julgamento os seguintes precedentes pelo plenário do STF no dia 09.09.1970: **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970 e **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971.

[1123] A Súmula nº 591 foi aprovada na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 15.12.1976, e publicada no Diário da Justiça nas datas de 03.01.1977, 04.01.1977 e 05.01.1977. Embasaram e conferiram fundamento jurídico à referida Súmula os seguintes precedentes julgados pelo Plenário do STF: **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 68.868 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 30.09.1970, DJ 20.11.1970; **RE 71.300/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Adalício Nogueira, j. 01.03.1971, DJ 30.04.1971; **RE 76.826/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 05.12.1974, DJ 26.04.1975 e o **RE 69.080 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Antonio Neder, j. 19.02.1976, DJ 29.03.1976.

estabelece: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do IPI”;

e) Não se pode ignorar que a mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal no início da década de 70 no tema imunidade tributária *versus* “tributos indiretos”, com a adoção de uma hermenêutica absolutamente restritiva no tema capitaneada pelo Ministro Bilac Pinto, não se mostrou alheia ao regime político[1124] pelo qual passava o Brasil naquela época, o que, certamente, teve grande peso no STF para que a Corte abandonasse as ideias até então prevalecentes de Aliomar Baleeiro, com vistas a evitar desfalques aos cofres da União;

f) De 1970 até os dias atuais, o Brasil passou por significativas mudanças em aspectos políticos, econômicos, sociais e até mesmo jurídicos (com o advento de uma nova Constituição), o que recomenda a revisão do tema de fundo pelo Supremo Tribunal Federal;[1125]

g) Ainda existir, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, alto grau de personalismo adotado nos julgamentos.[1126]

[1124] Eduardo Sabbag, com muita propriedade, observa que “[...] em visão histórica, é possível assegurar que tal mudança de rumo no STF não se mostrou alheia ao regime político pelo qual passava o Brasil. Por mais que conheçamos a autonomia de que desfruta o Pretório Excelso, é de sabença geral que as contingências políticas advindas do regime militar, próprio do Brasil da época, levavam o governo federal a torcer pelo soçobramento da tese de Baleeiro, haja vista o desfalque que ela provocava nos cofres públicos, no caso, quanto ao Imposto de Consumo (precursor do IPI). Prevaleceu, a nosso ver, a truculência da força daquela política financeira da União em detrimento da legitimidade da vontade da Constituição”. SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 88.

[1125] “A certeza do direito está em evitar, simultaneamente, interpretações diversas e até antagônicas dadas pelos tribunais sobre a mesma regra de direito. [...] Não se trata, pois, de aderir a vários precedentes judiciários, porque eles podem ser contraditórios, mas sim de aderir a um precedente judiciário único, que seja observado como regra e assim deve prevalecer, enquanto não substituído por outro precedente judiciário único, que atenda a novas condições políticas, sociais e econômicas”. BUZAID, Alfredo. Uniformização da Jurisprudência. **Revista AJURIS**, v. 34, Porto Alegre, 1985, p. 192-193, *apud* HAYASHI, Alexandre Yoshio, *op. cit.*, p. 603.

[1126] Conforme concluíram recentemente pesquisadores da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas: VOJVODIC, Adriana de Morais; MACHADO, Ana Mara França; CARDOSO, Evorah Lusci Costa. **Escrevendo Um Romance, Primeiro Capítulo: Precedentes e Processo Decisório no STF**, *in* Revista Direito GV 09, v. 5, n. 1, Jan-Jun. 2009, p. 27/31, *apud* HAYASHI, Alexandre Yoshio, *op. cit.*, p. 607.

O fato de o Plenário do Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a repercussão geral da questão constitucional[1127] (art. 102, § 3º da CF/88) e ainda não ter se pronunciado definitivamente sobre o tema central desta tese de doutorado após o advento da Constituição de 1988, comprova que o tema está a merecer maior aprofundamento por parte da Suprema Corte no seu papel de intérprete judicial responsável pela mutação informal da Constituição, principalmente em decorrência da nova realidade social, econômica, jurídica e política do Brasil pós década de 70[1128], o que reforça ainda mais o ineditismo do presente trabalho, que se propõe, como já visto, a ofertar elementos jurídicos suficientes para a construção de

[1127] Como já visto, a repercussão geral foi reconhecida nos autos do **RE 608.872 RG/MG**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02.12.2010, DJe 29.07.2011, e nos autos do **RE 630.790 RG/SP**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.10.2010, DJe 14.04.2011, cujos temas de fundo ainda não haviam sido julgados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal até a data da defesa desta tese de doutorado.

[1128] "[...] a interpretação judicial desempenha um papel de fundamental importância, não só na revelação do sentido das regras normativas que compõem o ordenamento positivo, mas, sobretudo, na adequação da própria Constituição às novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam a sociedade contemporânea", uma vez que, "[...] no poder de interpretar os textos normativos, inclui-se a prerrogativa judicial de reformulá-los, em face de novas e cambiantes realidades sequer existentes naquele particular momento histórico em que tais regras foram concebidas e elaboradas. Importante rememorar que "o poder de interpretar a Constituição envolve, em muitos casos, o poder de formulá-la. A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplica-la (...). Na realidade, a interpretação judicial, ao conferir sentido de contemporaneidade à Constituição, nesta vislumbra um documento vivo a ser permanentemente atualizado, em ordem a viabilizar a adaptação do "corpus" constitucional às novas situações sociais, econômicas, jurídicas, políticas e culturais surgidas em um dado momento histórico, para que, mediante esse processo de "aggiornamento", o estatuto fundamental não se desqualifique em sua autoridade normativa, não permaneça vinculado a superadas concepções do passado, nem seja impulsionado, cegamente, pelas forças de seu tempo. Ou, em outras palavras, a interpretação emanada dos juízes e Tribunais será tanto mais legítima quanto mais fielmente refletir, em seu processo de concretização, o espírito do tempo, aquilo que os alemães denominam "Zeitgeist". Em uma palavra, Senhores Ministros: a interpretação judicial há de ser vista como instrumento juridicamente idôneo de mutação informal da Constituição, revelando-se plenamente legítima adequação da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea. [...].´A afirmação da mutação constitucional não implica o reconhecimento, por parte da Corte, de erro ou equívoco interpretativo do texto constitucional em julgados pretéritos. Ela reconhece e reafirma, ao contrário, a necessidade de contínua e paulatina adaptação dos sentidos possíveis da letra da Constituição aos câmbios observados numa sociedade que, como a atual, está marcada pela complexidade e pelo pluralismo". **HC 90.450/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009. Em outro precedente no qual se discutiu a importância do processo de interpretação judicial da Constituição e sua carga construtiva no direito, o Plenário do STF decidiu: "Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. [...]. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios". **RE 166.772/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.05.1994, DJ 16.12.1994.

uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional da Suprema Corte, ainda não explorada nem utilizada como vetor interpretativo em nenhuma das decisões proferidas sobre o tema.

A despeito de, nas aquisições no mercado externo (importação), a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhecer o direito à imunidade tributária pelos fundamentos expostos nesta tese, as legislações tributárias da União e de inúmeros Estados da Federação ainda relutam em afastar a incidência dos "tributos indiretos" (IPI, ICMS, II, PIS e COFINS[1129], *v.g.*,) na aquisição de bens no mercado interno ou externo que tenham como objetivo integrar o patrimônio das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, ou de insumos, produtos e mercadorias destinadas à prestação dos serviços relacionados às *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88).

Tomando-se como referência a interpretação conforme à Constituição defendida pelo autor desta tese, causa perplexidade esta atitude legislativa e até mesmo hermenêutico-jurisprudencial (neste caso do Supremo Tribunal Federal) eminentemente restritiva no sentido de não admitir a imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" quando estes incidem na aquisição de bens, mercadorias, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, principalmente quando estas aquisições ocorrem no mercado interno (nacional).

Por tal razão, definitivamente, não é demais reafirmar que a classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos", bem como a distinção entre "contribuinte de fato" e "contribuinte de direito", definidas segundo critérios extrajurídicos e baseada em fundamento puramente econômico - qual seja, a "repercussão econômica" ou

---

[1129] De todo oportuno ressaltar que o não reconhecimento da imunidade tributária nas aquisições de bens, insumos e produtos pelas instituições de educação e assistência sem fins lucrativos no mercado interno (nacional) por parte do Supremo Tribunal Federal ocorre não somente em relação à espécie tributária "impostos" (no caso, os "tributos indiretos" IPI e ICMS), mas também em relação à espécie tributária "contribuições sociais" à seguridade social, como é o caso do PIS e da COFINS. Nesse sentido, o seguinte precedente julgado pela 1ª Turma do STF: "PIS E COFINS – ENERGIA ELÉTRICA – IMUNIDADE – ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. A imunidade prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal incide apenas em relação ao contribuinte de direito do PIS e da COFINS, não impedindo a incidência dos chamados tributos indiretos". **ARE 741.918 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.03.2014, DJe 01.04.2014.

"repercussão tributária", caracterizada pela transferência do custo financeiro do tributo – não se mostra relevante nem juridicamente legitimada para definir o real alcance da imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea "c" e do art. 195, § 7º da CF/88, sendo hora de se fazer valer a real intenção do Constituinte Originário.[1130]

Isso porque a proteção constitucional assegura a imunidade tributária às referidas instituições sempre que as *rendas,* o *patrimônio* ou os *serviços* estiverem vinculados às *finalidades essenciais das entidades*, afastando, consequentemente, o custo financeiro-tributário[1131], e impedindo a redução (ou, nas palavras de Aliomar Baleeiro, a mutilação[1132] ou o desfalque[1133]) do *patrimônio*, das *rendas* e dos *serviços* da instituição imune.

[1130] Sobre a real intenção do Constituinte Originário no sentido de que as imunidades tributárias devem abranger todo e qualquer tributo, sejam os "diretos" ou "indiretos", ver: NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008, p. 197; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como: Santas Casas de Misericórdia, SESC, SENAC, SESI, SENAI e congêneres. **Direito tributário atual**. v. 11-12. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992, p. 3.103; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 196; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 274. No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a real intenção do Constituinte Originário no sentido de garantir desoneração tributária total aos bens, pessoas e operações protegidas pelas imunidades tributárias pode ser vista na leitura de votos proferidos nos seguintes precedentes: **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013; **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE nº 438.112/PR**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, j. 19.10.2005, DJ 17.11.2005.

[1131] O custo financeiro do tributo como fundamento da imunidade tributária foi abordada em trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013, bem como no voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002.

[1132] "Mas se tratando do caso especial das imunidades, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto [...]". **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287 (grifo do autor). No mesmo sentido, a manifestação de Aliomar Baleeiro nos autos do **RE 68.538/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970.

[1133] "A imunidade [...] deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumivelmente desinteressadas por sua própria natureza". BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313. A citação do pensamento de Baleeiro foi obtida de trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes nos autos do **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003. (grifo do autor).

Por tais razões, não há como prosperar ou se acolher a alegação extrajurídica de a instituição ou entidade imune figurar como "contribuinte de fato"[1134] como fundamento para o cerceamento ou restrição de um direito que lhe foi constitucionalmente assegurado, motivo pelo qual, nas aquisições de bens, insumos, mercadorias e equipamentos no mercado interno, deve ser garantido o direito à imunidade tributária, bastando que se comprove[1135] que os bens passarão a integrar o patrimônio da instituição de educação e assistência social e que as demais mercadorias serão utilizadas como insumos necessários na prestação dos serviços institucionais, para que sejam alcançadas as *finalidades essenciais das entidades* na forma prevista pelo art. 150, § 4º da CF/88.

5.4 Algumas considerações sobre o tratamento tributário conferido às compras de mercadorias e bens pelas instituições imunes no mercado interno

Conforme o entendimento dominante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como já visto nesta tese, bens de capital e mercadorias adquiridas por instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no mercado externo, através do processo de importação, não sofrerão a incidência de IPI, ICMS, Imposto de Importação, PIS e COFINS.

[1134] Tecendo críticas à classificação do chamado "contribuinte de fato", ver: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 181-182; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM. **Revista de Direito Tributário**. v. 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, pp. 83-84; SERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria**. São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 39; HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013, p. 594.

[1135] Em matéria probatória, "o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco", e não da instituição ou pessoa política imune. Nesse sentido, é firme a jurisprudência do STF: **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **AI 674.339 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2013; DJe 12.02.2014; **RE 470.520/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 17.09.2013, DJe 20.11.2013; **AI 746.263 AgR-ED/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 12.11.2013, DJe 13.12.2013; **ARE 748.289 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.03.2014, DJe 09.04.2014; **RE 628.308 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 29.04.2014, DJe 02.06.2014; **RE 773.992/BA**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.10.2014, DJe 18.02.2015; **ARE 796.191 AgR/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 10.02.2015, DJe 06.03.2015; **ARE 759.601 AgR-segundo/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 26.05.2015, DJe 18.06.2015; **RE 635.199 AgR/PR**, 2ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 25.08.2015, DJe 23.09.2015; **RE 871.039 AgR/RJ**, 2ª turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 22.09.2015, DJe 06.11.2015.

No entanto, quando os mesmos bens de capital e equipamentos são adquiridos pela mesma instituição sem fins lucrativos no mercado interno (nacional), os mesmos estarão incompreensivelmente sujeitos à incidência de todos estes "tributos indiretos", contrariando frontalmente a teleologia do art. 150, inciso II da Constituição de 1988, que veda a diferenciação de tratamento entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, em evidente tratamento discriminatório, bem como do art. 219 da mesma Constituição, que dispõe sobre a proteção e o incentivo ao mercado nacional.

Seja pela postura fiscalista e de cunho nitidamente arrecadatório levada a efeito pelo legislador infraconstitucional (ao exigir os "tributos indiretos" nas aquisições no mercado interno), seja pela postura do próprio Supremo Tribunal Federal (ao conferir hermenêutica absolutamente restritiva e discriminatória nas aquisições no mercado interno, não o fazendo para as mesmas aquisições no mercado externo), fato é que estas indevidas restrições têm embaraçado e limitado o cristalino direito das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos à imunidade tributária que lhes é assegurada pelo art. 150, inciso VI, alínea "c" e pelo art. 195, § 7º da Constituição Federal.[1136]

E mais: tem trazido prejuízos de toda espécie aos produtores nacionais, que são vitimados por uma verdadeira concorrência desleal[1137] com os produtos,

---

[1136] Apesar de o art. 195, § 7º da CF/88 utilizar o termo "isentas", é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que a hipótese é de imunidade. Nesse sentido: **MI 232/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 02.08.1991, DJ 27.03.1992, **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.545 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01.02.2002, DJ 07.02.2003; **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013; **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014, dentre outros.

[1137] De se lembrar que, pelo art. 170 da Constituição Federal de 1988, a livre concorrência constitui princípio da ordem econômica. No mesmo sentido, o § 4º do art. 173 da Constituição estabelece que "a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros". E, por fim, o art. 146-A da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003, estabelece que "[...] lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência [...]". No que diz respeito ao aspecto tributário, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que "a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante". **RE 253.472/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.08.2010, DJe 31.11.2011. No mesmo sentido, ver: **RE 458.164 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 21.06.2011, DJe 22.08.2011.

mercadorias, equipamentos e bens importados, que, além de serem mais baratos que os nacionais em razão dos altos custos – principalmente tributários – que encarecem o processo de produção no Brasil, não têm a incidência dos "tributos indiretos", o que barateia ainda mais sua aquisição.

No campo legislativo, estas restrições indevidas ao pleno exercício do direito à imunidade tributária por parte das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos pode ser vista na legislação relativa a cada um dos "tributos indiretos" aqui envolvidos.

O Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI prevê a incidência deste imposto sobre bens de capital e mercadorias diretamente utilizadas na prestação dos serviços de educação, saúde e assistência social. Noutras palavras, produtos, mercadorias e insumos utilizados na prestação dos *serviços* de educação, saúde e assistência social, bem com os bens que venham a compor o *patrimônio* das referidas instituições, estarão, ambos, sujeitos à incidência do IPI.

Semelhante fenômeno ocorre com o ICMS, "tributo indireto" de competência estadual, em todas as unidades da Federação[1138]. A cobrança do referido tributo sobre produtos, insumos e mercadorias no regime de substituição tributária[1139] é mantido inclusive nas hipóteses em que estes bens e mercadorias destinam-se às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

[1138] Nesse sentido, vide, dentre outros, a título de exemplo, os seguintes **Regulamentos do ICMS**: do Estado do Rio Grande do Sul, aprovado pelo Decreto Estadual nº 37.699, de 26 de agosto de 1997; do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000; do Estado de Santa Catarina, aprovado pelo Decreto Estadual nº 2.870, de 27 de agosto de 2001; e do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.080, de 28 de setembro de 2012.

[1139] Norteada pelo "espírito" de que a imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" nas aquisições de mercadorias no mercado interno alcança e beneficia somente o "contribuinte de direito", o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a cobrança dos "tributos indiretos" (como o ICMS) deve ser mantida ainda que a instituição de educação e assistência adquira as mercadorias no regime de substituição tributária. Isso porque, segundo a Suprema Corte, "a responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto". **RE 202.987/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30.06.2009, DJe 24.09.2009.

A análise dos regulamentos do ICMS dos diversos estados da Federação comprova que os produtos submetidos ao regime de substituição tributária do ICMS se encontram diretamente vinculados à prestação dos serviços das instituições de educação, saúde e assistência social sem fins lucrativos, e são imprescindíveis para que as referidas instituições atinjam suas *finalidades essenciais* (art. 150, § 4º da CF/88). No entanto, impiedosamente, os referidos produtos são tributados sem qualquer distinção quando o adquirente é uma instituição sem fins lucrativos, detentora da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88.

Como já exposto nesta tese, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme e consolidada no sentido de reconhecer a imunidade tributária em relação aos chamados "tributos indiretos" naquelas situações onde existe identidade ou coincidência entre o "contribuinte de fato" e o "contribuinte de direito", ou seja, nas aquisições realizadas no mercado externo (importação).

No entanto, a mesma jurisprudência aflora e evidencia o tratamento diferenciado[1140], discriminatório[1141] e desfavorável às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos quando as aquisições dos mesmos ou semelhantes bens e equipamentos são adquiridos no mercado nacional, ainda que com o objetivo de compor o patrimônio das instituições e destinarem-se à prestação

---

[1140] Relembre-se que, ainda sob a égide da Carta de 1969, em inúmeros precedentes, o Supremo Tribunal Federal deixou estampada a necessidade de observância do princípio da igualdade de tratamento fiscal entre produtos nacionais e importados. Nesse sentido: **RE 86.035/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 19.11.1976, DJ 31.12.1976. No mesmo sentido: **RE 76.099/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 07.04.1975; DJ 09.05.1975; **RE 82.509/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.806/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, j. 10.02.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.048/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 12.03.1976, DJ 15.04.1977; **RE 83.428/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 85.056/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 24.09.1976; **RE 84.545/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 17.09.1976; **RE 92.508/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 12.05.1981, DJ 12.06.1981; **RE 83.430/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 26.03.1976; **RE 84.400/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 30.04.1976; **RE 83.531/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 02.04.1976, DJ 16.06.1976; **RE 84.414/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 06.04.1976, DJ 08.07.1976; **RE 84.903/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 11.05.1976, DJ 11.06.1976.

[1141] Em precedente julgado no longínquo ano de 1968, o Plenário do Supremo Tribunal Federal rechaçou a discriminação tributária em razão da procedência ou do destino entre bens de qualquer natureza. Nesse sentido, o voto proferido pelo Ministro Evandro Lins nos autos do **RMS 17.444/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Evandro Lins, j. 23.05.1968, DJ 18.10.1968.

dos seus serviços institucionais com vistas ao atingimento das suas finalidades essenciais, gerando uma acumulação desproporcional de tributos sobre as referidas compras/aquisições.

Deixando-se de lado, por um instante, a espécie tributária "imposto" e avançando-se para a espécie tributária "contribuições sociais", da mesma forma não poderia jamais haver a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos[1142], nas aquisições de bens que passem a integrar seu patrimônio, bem como nas mercadorias e insumos que serão utilizadas na prestação dos serviços de educação, saúde e assistência social, quando os mesmos estiverem vinculados às finalidades essenciais das entidades.[1143] Neste último caso, como já visto, não tem sido este o entendimento do Supremo Tribunal Federal.[1144]

[1142] Importante registrar que, na sessão realizada no dia 23.09.2015, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o disposto no art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, decidiu, por maioria de votos, que as entidades de educação sem fins lucrativos são isentas da COFINS sobre as receitas decorrentes de mensalidades escolares. **REsp 1.353.111/RS**, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 23.09.2015, DJe 18.12.2015. No entanto, não há que se confundir a referida isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes de mensalidades escolares, garantida pelo STJ às entidades de educação sem fins lucrativos, com a imunidade tributária do art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, outorgada às entidades beneficentes de assistência social, e que assegura às referidas entidades o direito à imunidade tributária total e ampla em relação a todas as contribuições sociais à seguridade social. Nesse sentido, é firme a jurisprudência do STF: **RMS 22.192/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE nº 438.112/PR**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Decisão Monocrática, j. 19.10.2005, DJ 17.11.2005; RE **491.538 AgR/SC**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.03.2011, DJe 06.06.2011.

[1143] "O fim público que assumem instituições de educação e de assistência social é o fundamento teleológico da imunidade constante do art. 195, § 7.º da CF/88. Por esta razão, não haveria lógica em se atribuir sujeição passiva tributária a determinadas espécies de tributo e tirar-se de outras, sob pena de ferir-se exatamente este fundamento: o de beneficiar, com a imunidade, aqueles interessados em prestar serviços que, num primeiro momento de responsabilidade estatal, é assumido por particulares que não visam lucro com sua exploração e tão somente a complementação do serviço insuficientemente prestado pelo Estado ou mesmo por este não prestado". VICENTE, Marcelo Alvares. Imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos: aplicação do princípio em relação às contribuições sociais. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**. v. 20. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 178 e ss.

[1144] O Supremo Tribunal Federal também tem o entendimento no sentido de que, em relação às contribuições sociais PIS e COFINS, a imunidade tributária do art. 195, § 7º da Constituição Federal abrange apenas o "contribuinte de direito" das referidas contribuições, não sendo aplicável quando as entidades figurarem como meras "contribuintes de fato" na aquisição de bens e insumos no mercado interno. Nesse sentido: **ARE 741.918 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.03.2014, DJe 01.04.2014.

Sobre inúmeros produtos essenciais às instituições de educação, saúde e assistência social sem fins lucrativos, continua a haver a normal incidência do PIS e da COFINS no regime monofásico, em percentuais e alíquotas diferenciadas, gerando aos adquirentes, em contrapartida, direito à escrituração do crédito presumido, na forma estabelecida pelo art. 61 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Ocorre que este "crédito presumido" não guarda qualquer relação com o objetivo, a finalidade e a razão de ser da imunidade tributária de contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, uma vez que as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (e especificamente, neste caso, as entidades beneficentes de assistência social)[1145] não podem ou não têm como compensar os citados créditos com contribuições sociais eventualmente devidas, pois, obviamente, em decorrência da imunidade que lhes é assegurada, não figuram como contribuintes[1146] do PIS e da COFINS e, portanto, não podem se

---

[1145] Sobre eventual confusão interpretativa existente entre a figura das "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos", referenciadas pelo art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88, e a figura das "entidades beneficentes de assistência social" referenciadas pelo art. 195 § 7º da CF/88, confira-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux (Relator), em precedente julgado, sob o regime de repercussão geral, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal: "A expressão contida no art. 150, VI, c, CF/88, que estipula a imunidade das instituições de assistência social – aplicável por analogia à expressão entidades beneficentes de assistência social contida no art. 195, § 7º, CF/88 – não está jungida ao conceito de assistência social contido no art. 203, da CF/88. Podendo, portanto, estender-se às instituições de assistência *stricto sensu* de educação, de saúde e de previdência social, esta seguindo as premissas fixadas no verbete retrocitado. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão instituições de assistência social e educação prescrita no art. 150, VI, c, CF/88, cuja conceituação e regime jurídico se aplicam por analogia à expressão "entidades beneficentes de assistência social" contida no art. 195, § 7º, CF/88, à luz da interpretação histórica e dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, bem como das premissas fixadas no verbete da Súmula n° 730 desta Suprema Corte. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de seguridade social, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade. O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária". **RE 636.941/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, DJe 03.04.2014.

[1146] "As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do ´fato gerador´ é intributável à falta de previsão legal). As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo não vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o limitar o poder de tributar". COÊLHO. Sacha Calmon Navarro**. Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 336.

sujeitar à restituição, nos termos do art. 78, § 1º do Decreto nº 4.524/2002.

De todo oportuno que se relembre que o princípio da *isonomia* entre produtos nacionais e importados foi o principal motivo e intenção que justificou, por parte do legislador, a instituição e cobrança do PIS e da COFINS nas aquisições de bens e serviços no mercado externo (importações), nos termos da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. A exposição de motivos[1147] da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004, comprova esta afirmação.

Como se pode facilmente comprovar, a instituição e a cobrança de PIS e COFINS nas aquisições de bens no mercado externo (importação) teve como fundamento norteador o princípio constitucional da isonomia (art. 150, inciso II, CF/88), no objetivo de conferir aos produtos e serviços importados o mesmo tratamento tributário outorgado aos produtos e serviços nacionais. Adotando-se, no caso concreto, raciocínio inverso, no caso da imunidade tributária outorgada às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, as aquisições de bens e serviços, seja no mercado nacional, seja no mercado externo, precisam ser tratados de forma idêntica, sem qualquer espécie de discriminação em razão da procedência ou do destino entre bens de qualquer natureza.[1148]

Além do mais, a despeito de o PIS e a COFINS disporem de regimes especiais que contemplam a isenção ou a redução à zero da alíquota, (sendo

---

[1147] Transcreve-se, a seguir, trecho da exposição de motivos da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, *in verbis*: "2. As contribuições sociais ora instituídas **dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País**, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS**), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior**, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. 3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica. 4. **A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados**: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória". (grifo do autor).

[1148] **RMS 17.444/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Evandro Lins, j. 23.05.1968, DJ 18.10.1968.

exemplo o Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008), tais "vantagens" ocorrem somente na importação de aparelhos, equipamentos e mercadorias, e isso ainda sem estabelecer qualquer distinção entre pessoas imunes e não imunes.

Em suma, a interpretação e aplicação da imunidade tributária assegurada pela vigente Constituição Federal (art. 150, inciso VI, alínea "c" e art. 195, § 7º) às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos deve ser ampla, plena e aplicada de forma isonômica[1149], para o efeito de afastar por completo a incidência de impostos e contribuições ("diretos" ou "indiretos") sobre todos os bens que integram o patrimônio[1150] das referidas instituições, bem como das mercadorias e insumos necessários à prestação dos seus serviços institucionais com vistas ao atingimento das finalidades essenciais das entidades (art. 150, § 4º da CF/88), independentemente de as aquisições serem realizadas no mercado interno ou externo.

5.5 Proibição de tratamento anti-isonômico às instituições imunes entre aquisições de bens no mercado interno e no mercado externo

A imunidade tributária constitucional (art. 150, inciso VI, alínea "c" e art. 195, § 7º) outorgada às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos precisa ser respeitada na exata acepção dos seus termos e em toda a sua plenitude, independentemente de as aquisições de bens ocorrerem no mercado interno ou externo, no objetivo de obstar a incidência de quaisquer tributos ("diretos" ou "indiretos") que onerem o *patrimônio*, as *rendas* e os *serviços* das referidas instituições.

[1149] "[...] a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra de imunidade tributária não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais". **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010.

[1150] Oportuna a transcrição de um recente precedente do Superior Tribunal de Justiça, no qual se decidiu que "a imunidade tributária das instituições de ensino e assistência social é patrimonial e alcança os bens efetivamente utilizados na consecução dos fins da entidade, não contemplando os que estejam estagnados, sem uso nenhum ou que não sejam destinados às finalidades essenciais da instituição". **AgRg no AREsp 587.283/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 05.02.2015, DJe 12.02.2015.

Como já visto nesta tese, a aplicação das normas constitucionais imunizantes deve atender sua real finalidade[1151], de forma a afastar todo e qualquer encargo financeiro decorrente de imposições tributárias que venham a aumentar os custos dos serviços[1152] prestados pelas instituições destinatárias[1153] da prerrogativa constitucional.

Ora, a imunidade tributária não pode jamais ter o condão de gerar externalidades negativas[1154] para os fabricantes, fornecedores e vendedores

---

[1151] A finalidade da imunidade tributária já foi objeto de decisões do Supremo Tribunal Federal nos seguintes precedentes, em trechos de votos proferidos pelos respectivos ministros: **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000; **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002; **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010. No campo doutrinário, o mesmo assunto também foi abordado por: BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185; PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 6.

[1152] Sobre o aumento exacerbado de custos decorrente do não reconhecimento da imunidade tributária, ver o voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso nos autos do **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013, bem como o voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves no **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002. No mesmo sentido, no campo doutrinário, as exposições feitas por: DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008, p. 47-48; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313.

[1153] Entendendo que as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, as pessoas/cidadãos, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Amaral Santos por ocasião do julgamento do **RE 70.572/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Rel. p/ acórdão Min. Amaral Santos, j. 28.09.1971, DJ 10.03.1972.

[1154] Como a "concorrência desleal" com os produtos importados que, além de mais baratos, não sofrem a incidência tributária quando adquiridos por instituições ou entes imunes. Não é demais lembrar que o Supremo Tribunal Federal tem o firme entendimento no sentido de que a concessão da imunidade tributária não pode gerar prejuízos à livre concorrência, ou, em outras palavras, a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra do princípio da livre concorrência. Nesse sentido, os seguintes precedentes: **RE 78.619/RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975; **RE 115.096/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 06.02.1990, DJ 07.12.1990; **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003; **RE 186.175 ED-EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, DJ 17.11.2006; **RE 285.716 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02.03.2010, DJe 25.03.2010; **RE 253.472/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.08.2010, DJe 31.11.2011; **RE 259.976 AgR-ED/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 19.10.2010, DJe 11.11.2010; **AI 551.556 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01.03.2011, DJe 31.03.2011; **RE 458.164 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 21.06.2011, DJe 22.08.2011; **AI 558.682 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.05.2012, DJe 18.06.2012.

nacionais. Assim, o tratamento tributário diferenciado e discriminatório dado pela legislação federal e estadual em relação aos "tributos indiretos" na aquisição de bens tão somente em decorrência de os mesmos serem adquiridos no exterior ou no mercado nacional – quando tais bens, sejam nacionais, sejam importados, comporão o patrimônio das instituições e serão destinados diretamente à prestação dos seus serviços institucionais com vistas ao atingimento de suas finalidades essenciais – resulta em grave e inequívoca violação ao princípio constitucional da isonomia em matéria tributária.

A isonomia, na atual ordem constitucional, é princípio da mais elevada envergadura, que se sobrepuja em relação aos demais postulados e princípios.[1155] É este princípio constitucional da isonomia (art. 5º, *caput* e art. 150, II, CF/88) que, expressamente, determina que idêntico tratamento tributário seja conferido a todos aqueles que se encontrem na mesma situação,[1156] ou em situação equivalente[1157], sendo vedado pela Constituição Federal o tratamento discriminatório se o critério discriminante não guardar correlação lógica com os interesses e fins do sistema constitucional.[1158]

[1155] Geraldo Ataliba afirma que " [...]firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado". ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 158-159. Cf. GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993, pp. 75.

[1156] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 2002, pp. 444-445. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o "[...] princípio constitucional da isonomia tributária [...] é particularização do princípio fundamental da igualdade". **ADI 3.105/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005; **ADI 3.128/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005.

[1157] "Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que 'igual'. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.)." MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas. Direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 105. São Paulo: Dialética, 2004, p. 131.

[1158] Cf. TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. **Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 526.

Justamente por isso a realização e efetivação do princípio da igualdade pressupõe, necessariamente, a utilização de referenciais justificáveis, para os quais deverá ser feito o juízo de igualdade, de tal forma que, para aqueles que se encontrem em situações comparáveis – relativamente a um determinado diferencial – seja dado o mesmo tratamento jurídico[1159], sob pena de "absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado".[1160]

Sob este prima, Regina Helena Costa[1161] afirma ser,

> Inafastável a vinculação existente entre a norma imunitória e o *princípio da isonomia*. Parte-se da premissa de que todos devem pagar tributos – desde que inseridos na mesma situação geradora de obrigação tributária imposta pelo *princípio da generalidade da tributação* –, uma das manifestações da igualdade no âmbito tributário. Destarte, o discrímen no qual repousa a exoneração fiscal consiste na importância do papel desempenhado pela entidade por ela contemplada no contexto social, consonante com as funções a cargo do próprio Estado, ou, ainda, no especial interesse do Poder Público em prestigiar determinadas situações, porque afinadas com objetivos constitucionalmente eleitos.

Nesse sentido, os referenciais a partir dos quais deverá ser realizado o juízo de igualdade impõem a necessária e estrita observância ao princípio da proporcionalidade, sendo absolutamente necessária uma coerente apuração entre o discernimento eleito por uma determinada norma e a finalidade normativa, uma vez

---

[1159] "Se generalidades ou diferenças entre grupos a serem comparados são relevantes, depende de imediato do *critério de comparação* (*tertium comparationis*), que é introduzido no confronto de grupos. A regra de igualdade é uma carta-branca na medida em que não oferece o próprio critério de comparação. O critério de comparação deve ser *exato*, isto é, uma *valoração de justiça* reconhecida pela comunidade jurídica" TIPKE, Klaus *et al*. **Direito tributário**. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2008, p. 195 (grifos do autor).

[1160] "O princípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado". **AI 360.461 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 06.12.2005, DJe 27.03.2008.

[1161] COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 120.

que o princípio da proporcionalidade[1162] exige racionalidade na relação entre os meios utilizados e os fins almejados.[1163]

[1162] Discorrendo sobre o princípio da proporcionalidade, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o mesmo "[...] se qualifica – enquanto coeficiente de aferição da razoabilidade dos atos estatais [...] como postulado básico da contenção dos excessos do Poder Público. Essa é a razão pela qual a doutrina, após destacar a ampla incidência desse postulado sobre os múltiplos aspectos em que se desenvolve a atuação do Estado – inclusive sobre a atividade estatal de produção normativa –, adverte que o princípio da proporcionalidade, essencial à racionalidade do Estado Democrático de Direito e imprescindível à tutela mesma das liberdades fundamentais, proíbe o excesso e veda o arbítrio do Poder, extraindo a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais [...]. Como precedentemente enfatizado, o princípio da proporcionalidade visa a inibir e a neutralizar o abuso do Poder Público no exercício das funções que lhe são inerentes, notadamente no desempenho da atividade de caráter legislativo. Sob tal ângulo, o postulado em questão, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, atual como verdadeiro parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais". **HC 109.135/PI**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 14.05.2013, DJe 23.09.2014. Sobre o princípio da proporcionalidade como proibição de excesso (*Übermassverbot*) e como proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*), o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou nos seguintes termos: "[...] na dogmática alemã, é conhecida a diferenciação entre o princípio da proporcionalidade como proibição de excesso (Übermassverbot) e como proibição de proteção deficiente (Untermassverbot). No primeiro caso, o princípio da proporcionalidade funciona como parâmetro de aferição da constitucionalidade das intervenções nos direitos fundamentais como proibições de intervenção. No segundo, a consideração dos direitos fundamentais como imperativos de tutela (Canaris) imprime ao princípio da proporcionalidade uma estrutura diferenciada. O ato não será adequado caso não proteja o direito fundamental de maneira ótima; não será necessário na hipótese de existirem medidas alternativas que favoreçam ainda mais a realização do direito fundamental; e violará o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito se o grau de satisfação do fim legislativo for inferior ao grau em que não se realiza o direito fundamental de proteção". **HC 102.087/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 28.02.2012, DJe 13.08.2012. Em âmbito doutrinário, confira-se o pensamento de Claus-Wilhelm Canaris: "Uma transposição, sem modificações, do estrito princípio da proporcionalidade, como foi desenvolvido no contexto da proibição de excesso, para a concretização da proibição de insuficiência, não é, pois, aceitável, ainda que, evidentemente, também aqui considerações de proporcionalidade desempenhem um papel, tal como em todas as soluções de ponderação". CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Coimbra: Almedina; 2003. E, também, Robert Alexy, para quem "[...] o postulado da proporcionalidade em sentido estrito pode ser formulado como uma lei de ponderação cuja fórmula mais simples voltada para os direitos fundamentais diz: *quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores hão de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção*". ALEXY, Robert. **Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais**. Palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, em 10.12.1998. Tradução informal de Gilmar Ferreira Mendes. E, sobre o referido princípio, ver ainda: ALEXY, Robert. **Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales**. Revista Española de Derecho Constitucional. Madrid: Centro de Estudios políticos y Constitucionales, nº 66, ano 22, p. 13-64, sep.-dic./2002; STUMM, Raquel Denize. **Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro**. Livraria do Advogado, 1995. p. 111-112, item 14; PULIDO, Carlos Bernal. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; 2003, p. 798 e segs; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993 p. 56/57, itens ns. 18/19; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 46, item n. 3.3; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 111/112, item n. 14.

[1163] BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 315; TIPKE, Klaus *et al*. **Direito tributário**. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2008, p. 270.

Não se pode olvidar que a imunidade tributária sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos constitui um instrumento indispensável[1164] para a concretização de importantes direitos sociais fundamentais (como saúde, educação e assistência social). Assim, o critério discriminante utilizado se afigura totalmente coerente com os direitos sociais fundamentais assegurados pela Carta Política de 1988.

No tema que constitui o objetivo central desta tese, a instituição de educação ou assistência social imune, quando tem comparada sua condição de adquirente no mercado externo em operações de importação (onde, teoricamente, figurará como "contribuinte de direito") e em operações envolvendo aquisições no mercado interno/nacional (onde, teoricamente, figurará como "contribuinte de fato"), se encontra sujeita a tratamentos diametralmente diversos no que se refere à cobrança dos chamados "tributos indiretos", sem que, no entanto, esteja presente qualquer critério discriminante juridicamente legítimo e válido. Isso porque, como já visto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que:

a) Na aquisição de bens ou mercadorias no mercado externo destinadas a compor o patrimônio e servir às atividades institucionais das entidades, não haverá a incidência de "tributos indiretos" como IPI, II, ICMS, PIS e COFINS;

b) Já na aquisição de bens ou mercadorias idênticas ou semelhantes no mercado nacional/interno, também destinadas a compor o patrimônio e servir às atividades institucionais das entidades, haverá a incidência destes tributos.

[1164] Entendendo que as normas constitucionais de imunidade tributária se traduzem em instrumentos para se conferir efetividade e concreção a direitos e garantias fundamentais, oportuna a transcrição do pensamento do Ministro Celso de Mello, para quem "não se pode desconhecer, nesse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições". Trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello nos autos do **RE 203.859/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.11.1996, DJ 24.08.2001. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Celso de Mello nos seguintes precedentes: **RE 327.414 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 11.02.2010; **RE 434.826 AgRg/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence, para quem "[...] as imunidades [...] constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante". **ADI 939/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.03.1994.

Ora, a mesma pessoa jurídica (instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos), diante de situações manifestamente equivalentes, se vê tratada pelo legislador infraconstitucional federal e estadual – e também pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – de modo totalmente diverso, uma vez que a única distinção entre as duas situações fáticas consiste no local de aquisição[1165] do bem, insumo, produto ou mercadoria, ou seja, no mercado nacional/interno ou no mercado externo.

No entanto, esta situação fática não pode ser relevante nem muito menos utilizada como critério juridicamente apto para a definição da incidência ou exclusão dos "tributos indiretos" nas aquisições por instituição ou entidade imune. Além do mais, já que a instituição ou entidade imune terá a possibilidade de adquirir os mesmos bens no exterior sem o acréscimo financeiro decorrente da incidência dos "tributos indiretos" nas aquisições que realizar, é inegável que tal fato traz e continuará a trazer expressivos prejuízos à indústria nacional e para o próprio Fisco[1166], que, com estas operações, deixa de arrecadar tributos decorrentes da atividade empresarial, e que geram o aumento da riqueza do País.

[1165] Em precedente julgado no ano de 1968, o Plenário do Supremo Tribunal Federal rechaçou a discriminação tributária em razão da procedência ou do destino entre bens de qualquer natureza. Nesse sentido, ver o voto proferido pelo Ministro Evandro Lins nos autos do **RMS 17.444/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Evandro Lins, j. 23.05.1968, DJ 18.10.1968. Relembre-se que, ainda sob a égide da Carta de 1969, em inúmeros precedentes, o Supremo Tribunal Federal deixou estampada a necessidade de observância do princípio da igualdade de tratamento fiscal entre produtos nacionais e importados. Nesse sentido: **RE 86.035/PR**, 1ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 19.11.1976, DJ 31.12.1976. E ainda: **RE 76.099/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 07.04.1975; DJ 09.05.1975; **RE 82.509/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.806/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Cunha Peixoto, j. 10.02.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.048/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Eloy da Rocha, j. 12.03.1976, DJ 15.04.1977; **RE 83.428/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 85.056/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 24.09.1976; **RE 84.545/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 17.08.1976, DJ 17.09.1976; **RE 92.508/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 12.05.1981, DJ 12.06.1981; **RE 83.430/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 26.03.1976; **RE 84.400/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.02.1976, DJ 30.04.1976; **RE 83.531/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 10.02.1976, DJ 09.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 09.03.1976, DJ 26.04.1976; **RE 83.508/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 02.04.1976, DJ 16.06.1976; **RE 84.414/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 06.04.1976, DJ 08.07.1976; **RE 84.903/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 11.05.1976, DJ 11.06.1976.

[1166] Sobre o prejuízo causado ao Fisco nas operações de importação por entes ou entidades imunes em decorrência do reconhecimento da imunidade quanto aos "tributos indiretos", ver a decisão proferida pelo STF nos autos do **AI 518.405 AgR/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010, DJe 29.04.2010, no qual se decidiu que "compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influindo negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição", não sendo possível se "presumir risco à livre iniciativa e concorrência".

A imunidade tributária das instituições em tela em relação aos "tributos indiretos", da mesma forma que se vê obedecida e assegurada nas aquisições no mercado externo (importação), também deve ser igualmente garantida nas operações envolvendo aquisições de bens, mercadorias e equipamentos no mercado interno (nacional)[1167], de forma a se afastar a incidência dos citados tributos.

Na forma em que atualmente posta, a aplicação da imunidade tributária, com este viés restritivo, traz benefícios exclusivamente àquelas operações envolvendo a aquisição de bens e serviços no exterior, quando, na verdade, deveria ser interpretada e aplicada em conformidade com sua *finalidade*[1168] e seu elemento teleológico[1169], de forma a obstar a incidência dos "tributos indiretos" sobre bens que integram o patrimônio e sobre mercadorias utilizadas pelas entidades na prestação de seus serviços com vistas ao atingimento das *finalidades essenciais*, independentemente do local territorial de aquisição, se no Brasil ou no exterior.

[1167] "O mercado interno não é sinônimo de economia de mercado, como pretendem alguns. A sua inclusão no texto constitucional, como parte integrante do patrimônio nacional, significa a valorização do mercado interno como centro dinâmico do desenvolvimento brasileiro, inclusive no sentido de garantir melhores condições sociais de vida para a população e a autonomia tecnológica do país." BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria Arruda de. A concorrência livre na Constituição de 1988. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (coord.). **Filosofia e teoria geral do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 468.

[1168] Sobre os fundamentos, finalidades e objetivos da imunidade tributária: BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185; PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999. p. 6. No mesmo sentido, os votos proferidos nos seguintes precedentes do STF: **RE 89.173/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978; **RE 221.395/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 08.02.2000, DJ 12.05.2000; **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002; **RE 474.132/SC**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.08.2010, DJe 30.11.2010.

[1169] Conferindo destaque ao elemento teleológico das imunidades tributárias, ver os votos proferidos nos seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: **RE 376.462 AgR-ED-ED/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.2014, DJe 18.03.2014; **RE 385.091/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.08.2013, DJe 17.10.2013; **AI 746.263 AgR/MG**, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.12.2012, DJe 20.02.2013; **RE 627.815/PR**, Tribunal Pleno, Rel Min. Rosa Weber, j. 23.05.2013, DJe 30.09.2013; **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013; **RE 202.149/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.04.2011, DJe 10.10.2011; **RE 237.718/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001, DJ 06.09.2001; **RE 217.233/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.08.2001, DJ 14.09.2001; **RE 434.826 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, Rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 19.11.2013, DJe 11.12.2013; **RE 210.251 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.02.2003, DJ 28.11.2003; **ADI 2.028 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **ADI 2.036 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.11.1999, DJ 16.06.2000; **RE 205.355 AgR/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1999, DJ 08.11.2002; **RE 102.141/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

Na forma em que atualmente interpretada e aplicada, as imunidades tributárias previstas no art. 150, inciso VI, alínea "c" e no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, outorgadas às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, acabam por se converter em odioso privilégio[1170] aos bens e mercadorias produzidos e advindos do exterior (importados), em prejuízo e detrimento dos mesmos ou semelhantes bens e mercadorias produzidos no mercado interno (nacional), em situação fática e jurídica que acaba por colidir, restringir e até mesmo anular a própria função, objetivo e finalidade da normas constitucionais imunizantes.

A continuidade da adoção de tratamento diferenciado para *pessoas* (instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos) e *objetos* (bens, insumos, equipamentos e mercadorias que se incorporam ao patrimônio das entidades e que são utilizados na prestação de seus serviços institucionais) absolutamente idênticos, que insiste em adotar como critério discriminante tão somente a origem dos bens e mercadorias (se adquiridos no mercado interno ou no mercado externo), se afigura manifestamente anti-isonômica e discriminatória, gerando privilégio concorrencial[1171] aos produtos importados.

[1170] O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante". **RE 253.472/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.08.2010, DJe 31.11.2011. No mesmo sentido, ver: **RE 458.164 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 21.06.2011, DJe 22.08.2011.

[1171] "O princípio da neutralidade concorrencial deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Ele inibe, assim, a interferência estatal que impossibilite, juridicamente ou de fato, a criação ou continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas. O fundamento constitucional daquele princípio não é o da livre concorrência, mas a livre iniciativa. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Em nome da finalidade de 'assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social' (CF, art. 170, *caput*), o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes, desiquilibrando a igualdade concorrencial, princípio de justiça aplicado à concorrência. Deve abster-se de medidas que, ao privilegiar concorrentes em igualdade de condições, venham a prejudicar consumidores ou a criar desigualdades regionais ou a desfavorecer pequenas empresas ou a proteger o meio ambiente, de um lado, para desprotegê-lo de outro etc." FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 732; ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 341.

Inexiste justificativa fática e/ou juridicamente plausível que permita o tratamento tributário danoso e prejudicial às referidas instituições nas aquisições de bens e mercadorias no mercado interno. Muito pelo contrário: o referido privilégio da não incidência tributária sobre bens e produtos importados resulta em grave violação a elevados postulados constitucionais, dentre os quais se destacam a isonomia, a capacidade contributiva, a seletividade e a livre concorrência, gerando prejuízos de toda ordem à já debilitada indústria nacional.

É esta mesma indústria nacional que é manifestamente prejudicada em decorrência do aumento dos custos de aquisição de bens e mercadorias no mercado interno, sendo inequívoco que a desoneração tributária nas aquisições no mercado externo acaba por privilegiar concorrentes, desiquilibrando a igualdade concorrencial.

Se isto ainda não bastasse, tal situação eleva sobremaneira os custos e despesas do Poder Público[1172] na prestação dos serviços de educação, saúde e assistência social[1173], ao mesmo tempo em que, também, reduz expressivamente a

---

[1172] Em estudo realizado no ano de 2008, que demonstrou a economia de recursos do Estado com a concessão de bolsas de estudo em instituições privadas de educação superior, o IPEA concluiu: "A despeito de ter sido alvo de diversas críticas quanto à sua pertinência e legitimidade, oriundas sobretudo do meio acadêmico, o PROUNI viabilizou o acesso ao ensino superior de cerca de 415 mil estudantes entre 2005 e 2006, sendo que 65,0% de seus beneficiários receberam bolsas integrais. De acordo com o MEC, a contrapartida da União, na forma de renúncia fiscal, em 2005, foi da ordem de R$ 107 milhões e, em 2007, deverá atingir R$ 126,0 milhões. Sob a ótica financeira, o programa apresenta um custo por aluno bastante baixo quando comparado ao que é despendido nas instituições públicas em geral, e até mesmo em relação ao que se paga mensalmente nas instituições de ensino privadas". IPEA – **Texto para discussão nº 1.335 – Juventude e Políticas Sociais no Brasil**. Jorge Abrahão de Castro e Luseni Aquino – Organizadores, Abril de 2008. O referido estudo foi citado pelo Ministro Joaquim Barbosa ao proferir seu voto-vista nos autos da **ADI 3.330/DF**, Tribunal Pleno, Rel, Min. Ayres Britto, j. 03.05.2012, DJe 21.03.2013. A referida ADI discutia a (in)constitucionalidade de dispositivos da Lei 11.096/2005 no que se refere à obrigatoriedade da concessão de bolsas de estudos por entidades beneficentes de assistência social como condição para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição de 1988.

[1173] "A solidariedade fiscal não implica proporcionalidade aritmética quando se compara a contribuição tributária e o retorno direto obtido. Muito provavelmente aqueles que mais pagam serão aqueles que menos benefícios diretos obterão. Por exemplo, num estado com carga efetivamente progressiva, o que não é o caso brasileiro, aquele cidadão que possui rendas elevadas pagará mais tributo em valores absolutos e percentuais do que aquele cidadão de baixa renda, contudo, provavelmente este cidadão mais tributado preferirá consumir benefícios adquiridos da iniciativa privada (educação, saúde, transportes etc.) àqueles oferecidos pelos mecanismos estatais. Em contrapartida, o cidadão menos aquinhoado e, por conseguinte, menos tributado será provavelmente o maior consumidor destas prestações estatais". MACIEL, Miguel Ângelo. A função do tributo em tempos de igualdade baseada na dignidade humana. In: PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 181.

capacidade de investimento[1174] das instituições em tela, que acabam sendo indevidamente oneradas com incidência e os efeitos econômicos da repercussão[1175] dos "tributos indiretos" (PIS, COFINS, IPI e ICMS, *v.g.*) nas aquisições realizadas no mercado interno.

A efetiva observância do princípio constitucional da isonomia garante que a imunidade tributária alcance, indistintamente, todas as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, sempre que as aquisições de bens e mercadorias tiverem como objetivo integrar o patrimônio das entidades, bem como serem destinados à prestação dos seus serviços institucionais, com vistas ao atingimento das *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88).

Este mesmo princípio não admite restrições hermenêuticas e de aplicação do comando constitucional imunitório a situações nas quais as referidas entidades figurem como "contribuintes de direito", posto que esta discriminação extrajurídica e inconstitucional gera externalidades que aumentam, significativamente, os custos dos produtos nacionais, prejudicando, por consequência, a efetivação dos importantes direitos fundamentais tutelados pelas imunidades tributárias.

[1174] Hugo de Brito Machado defende que as entidades beneficiárias da imunidade "podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações". MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 199. No mesmo sentido, José Hable afirma que, "havendo essas sobras, cabe ao bom administrador tomar todas as medidas necessárias para a sua multiplicação, empregando-as em investimentos, a exemplo das aplicações financeiras, para que possa obter os recursos suficientes para a ampliação de suas instalações, sem os quais, não haveria como formar as reservas capazes de manter o equilíbrio financeiro das entidades, facilitando assim o pleno alcance de seus fins". HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 243. O assunto também é abordado por: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 277.

[1175] Cabendo, aqui, conferir completa razão à Aliomar Baleeiro quanto à efetiva e real mutilação do patrimônio da entidade imune em decorrência da repercussão econômica atinente ao custo dos "tributos indiretos", tanto em sua doutrina (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 287; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313), como em suas célebres manifestações em julgamentos do Supremo Tribunal Federal (Trechos dos votos proferidos pelo Ministro Aliomar Baleeiro nos autos do **RE 68.538**/**SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eloy da Rocha, Rel. p/ acórdão Min. Barros Monteiro, j. 03.12.1969, DJ 18.09.1970; nos autos do **RE 68.215 EDv**/**SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971 e nos autos do **RE 78.619**/**RN**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 03.09.1974, DJ 18.02.1975, dentre outros precedentes.

Resta inequívoco, pois, que a discriminação se encontra consubstanciada no tratamento tributário prejudicial e anti-isonômico conferido às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que, mesmo sendo constitucionalmente detentoras de imunidade tributária (art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º da CF/88), são obrigadas – pelas legislações estaduais e federal, bem como pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – a arcar com os custos financeiros dos chamados "tributos indiretos" (PIS, COFINS, IPI e ICMS, *v.g.*) ao adquirirem bens e mercadorias no mercado nacional, não sofrendo semelhante tributação nas aquisições no mercado externo.

É flagrante o dano patrimonial causado tanto para as instituições de educação e assistência social (e, em última análise, aos cidadãos[1176] atendidos por tais instituições), como também para a própria indústria e comércio nacional de bens, insumos e mercadorias. Considerando a grave distorção existente, é imprescindível que a imunidade tributária seja interpretada – e, sobretudo, aplicada – de forma isonômica[1177], tanto nas aquisições de bens e mercadorias pelas instituições de educação e assistência social no mercado interno, como também no mercado interno.

5.6 Afetação da imunidade tributária ao postulado constitucional da livre concorrência e os graves prejuízos à indústria nacional

O princípio da livre concorrência encontra-se previsto no artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 como um dos princípios fundamentais da ordem econômica, do qual deriva outro princípio de observância obrigatória, qual seja, o

---

[1176] Entendendo que as imunidades tributárias beneficiam, em última análise, as pessoas/cidadãos, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 774. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Amaral Santos por ocasião do julgamento do **RE 70.572/BA**, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Rel. p/ acórdão Min. Amaral Santos, j. 28.09.1971, DJ 10.03.1972.

[1177] Sobre a relação existente entre a imunidade tributária e o princípio constitucional da isonomia, ver também: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Os Direitos Humanos e a Tributação: **Imunidades** e **Isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3. p. 267; COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 120.

princípio da neutralidade concorrencial, que significa "[...] a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no mercado"[1178], mas que também permite, em regime excepcional, a intervenção[1179] do Estado na economia no objetivo de evitar distúrbios concorrenciais.

Como visto, a indústria brasileira de produtos, insumos e bens – que são incorporados ao patrimônio e/ou que são utilizados pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em suas atividades institucionais com vistas ao

---

[1178] **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 732. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 341.

[1179] "As atividades econômicas surgem e se desenvolvem por força de suas próprias leis, decorrentes da livre empresa, da livre concorrência e do livre jogo dos mercados. Essa ordem, no entanto, pode ser quebrada ou distorcida em razão de monopólios, oligopólios, cartéis, trustes e outras deformações que caracterizam a concentração do poder econômico nas mãos de um ou de poucos. Essas deformações da ordem econômica acabam, de um lado, por aniquilar qualquer iniciativa, sufocar toda a concorrência e por dominar, em conseqüência, os mercados e, de outro, por desestimular a produção, a pesquisa e o aperfeiçoamento. Em suma, desafiam o próprio Estado, que se vê obrigado a intervir para proteger aqueles valores, consubstanciados nos regimes da livre empresa, da livre concorrência e do livre embate dos mercados, e para manter constante a compatibilização, característica da economia atual, da liberdade de iniciativa e do ganho ou lucro com o interesse social. A intervenção está, substancialmente, consagrada na Constituição Federal nos arts. 173 e 174. Nesse sentido ensina Duciran Van Marsen Farena (RPGE, 32:71) que "O instituto da intervenção, em todas suas modalidades encontra previsão abstrata nos artigos 173 e 174, da Lei Maior. O primeiro desses dispositivos permite ao Estado explorar diretamente a atividade econômica quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. O segundo outorga ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica. o poder para exercer, na forma da lei as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo esse determinante para o setor público e indicativo para o privado". Pela intervenção o Estado, com o fito de assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames da justiça social (art. 170 da CF), pode restringir, condicionar ou mesmo suprimir a iniciativa privada em certa área da atividade econômica. Não obstante, os atos e medidas que consubstanciam a intervenção hão de respeitar os princípios constitucionais que a conformam com o Estado Democrático de Direito, consignado expressamente em nossa Lei Maior, como é o princípio da livre iniciativa. Lúcia Valle Figueiredo, sempre precisa, alerta a esse respeito que "As balizas da intervenção serão, sempre e sempre, ditadas pela principiologia constitucional, pela declaração expressa dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, dentre eles a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa". GASPARINI, Diógenes. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 629-630. No mesmo sentido, confiram-se os excertos de precedentes do Supremo Tribunal Federal: "A intervenção estatal na economia como instrumento de regulação dos setores econômicos é consagrada pela Carta Magna de 1988. Deveras, a intervenção deve ser exercida com respeito aos princípios e fundamentos da ordem econômica, cuja previsão resta plasmada no art. 170 da Constituição Federal, de modo a não malferir o princípio da livre iniciativa, um dos pilares da república (art. 1º da CF/1988)". **RE 648.622 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20.11.2012, DJe 21.03.2013; **RE 632.644 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 10.04.2012, DJe 09.05.2012. E ainda: "A intervenção estatal na economia, mediante regulamentação e regulação de setores econômicos, faz-se com respeito aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica. CF, art. 170. O princípio da livre iniciativa é fundamento da República e da Ordem econômica: CF, art. 1º, IV; art. 170". **RE 422.941/DF**, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 06.12.2005, DJ 24.03.2006.

atingimento de suas finalidades essenciais – tem amargado graves prejuízos financeiros decorrentes do tratamento tributário privilegiado outorgado pela legislação e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal às aquisições realizadas no mercado externo (importações), que não são oneradas pelos custos financeiros dos "tributos indiretos" (PIS, COFINS, IPI e ICMS, *v.g.*).

No entanto, a aquisição dos mesmos ou semelhantes bens e mercadorias no mercado interno (nacional) – igualmente incorporadas ao patrimônio e/ou utilizadas pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em suas atividades institucionais com vistas ao atingimento de suas finalidades essenciais – sofrem o cruel efeito da incidência destes impostos e contribuições sociais, numa disparidade de tratamento que não só viola o princípio da isonomia[1180], como também o postulado constitucional da livre concorrência.[1181]

A imposição tributária, seja qual for ela, deve ser pautada pela uniformidade e neutralidade, não podendo jamais causar distúrbios à livre concorrência, nem muito menos desigualdade entre os sujeitos competidores do mercado. Nesse sentido, é firme o posicionamento da doutrina[1182] e do próprio

---

[1180] "Em suma, para a realização da isonomia tributária, há de se reconhecer a importância da repercussão do gravame de certos tributos considerando-se sempre que possível a carga tributária suportada pelo adquirente final." VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 209.

[1181] "Como é sabido, a concorrência é uma questão de grau: ela pode ser mais perfeita, menos perfeita ou, até mesmo, inexistir totalmente, como nos casos de monopólio. E o grau concorrencial será tanto mais elevado quanto maior o número de operadores e mais homogêneo o produto comerciado, pois, aí, não apenas o mercado será amplo como pouco compartimentado, permitindo uma maior liberdade de circulação e de escolha aos mesmos operadores. É sabido, também, que a concorrência pura ou perfeita não existe concretamente. Ela não passa de um modelo teórico utilizado pelos economistas clássicos para explicar o funcionamento do mercado e a sua capacidade de exercer um controle efetivo sobre o processo decisório econômico." NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). **Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins.** São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 394.

[1182] "Assim, o princípio da neutralidade estatal em face da concorrência será ferido se ficar demonstrado que, por lei, as relações competitivas entre empresas concorrentes em igualdade de condições venham a ser restringidas por uma medida (legal) que efetivamente crie para elas uma diferença que passe a existir apenas em virtude da própria medida". FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 733-734. No mesmo sentido, ver: BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 197. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 32-33.

Supremo Tribunal Federal.[1183]

Se, por um lado, o princípio da neutralidade concorrencial[1184] permite a intervenção[1185] estatal na economia, por outro lado impede que sejam outorgados privilégios a agentes econômicos em detrimento de outros que atuem no mesmo

[1183] "[...] a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante". **RE 253.472/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.08.2010, DJe 31.11.2011. No mesmo sentido, ver: **RE 458.164 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 21.06.2011, DJe 22.08.2011.

[1184] "Disso decorre que o princípio da neutralidade concorrencial da tributação envolve dois aspectos: um negativo, no sentido de que a política fiscal não deve intervir no mecanismo concorrencial no qual já existe uma concorrência (quase) perfeita e não se observam resultados que se opõem aos postulados da ciência política econômica e social (incluindo os princípios de justiça); outro positivo, quando parece conveniente adotar uma política fiscal para fomentar a concorrência, na medida em que a livre concorrência for imperfeita, por motivos não-fiscais, daí resultando consequências desvantajosas, sob o aspecto econômico global e/ou ético-social." ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 341.

[1185] "[...] a intervenção do Estado na vida econômica consubstancia um redutor de riscos tanto para os indivíduos quanto para as empresas, identificando-se, em termos econômicos, com um princípio de segurança: A intervenção do Estado não poderá entender-se, com efeito, como uma limitação ou um desvio imposto aos próprios objetivos das empresas (particularmente das grandes empresas), mas antes como uma diminuição de riscos e uma garantia de segurança maior na prossecução dos fins últimos da acumulação capitalista. Vale dizer: a chamada intervenção do Estado no domínio econômico é não apenas adequada, mas indispensável à consolidação e preservação do sistema capitalista de mercado. Não é adversa à lógica do sistema, que em verdade não a dispensa como elemento da sua própria essência". NUNES, António José Avelãs. **Do capitalismo e do socialismo**. Coimbra: Atlântida Editora, 1972, p. 125. Também Natalino Irti observa que "[...] o mercado não é uma instituição espontânea, natural – não é um *locus naturalis* – mas uma instituição que nasce graças a determinadas reformas institucionais, operando com fundamento em normas jurídicas que o regulam, o limitam, o conformam; é um *locus artificialis*. O fato é que, a deixarmos a economia de mercado desenvolver-se de acordo com as suas próprias leis, ela criaria grandes e permanentes males. [...]. O mercado é uma *ordem*, no sentido de regularidade e previsibilidade de comportamentos, cujo funcionamento pressupõe a obediência, pelos agentes que nele atuam, de determinadas condutas. Essa uniformidade de condutas permite a cada um desses agentes desenvolver cálculos que irão informar as decisões a serem assumidas, de parte deles, no dinamismo do mercado. Ora, como o mercado é movido por interesses egoísticos – a busca do maior lucro possível – e a sua relação típica é a relação de intercâmbio, a expectativa daquela regularidade de comportamentos é que o constitui como uma ordem. E essa regularidade, que se pode assegurar somente na medida em que critérios subjetivos sejam substituídos por padrões objetivos de conduta – padrões definidos no direito posto pelo Estado – implica sempre a superação do individualismo próprio ao atuar dos agentes do mercado". IRTI, Natalino**. L´ordine giuridico del mercado**. 3. Ed. Roma: Laterza, 1998, p. 4-5. Por seu turno, Karl Polanyi adverte que "[...] por mais paradoxal que pareça, não eram apenas os seres humanos e os recursos naturais que tinham que ser protegidos contra os efeitos devastadores de um mercado auto-regulável, mas também a própria organização da produção capitalista". POLANYI, Karl. **A grande transformação – As origens da nossa época**. 2. ed. Trad. Portuguesa de Fanny Wrobel, Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 161 e 163. No Supremo Tribunal Federal, o assunto foi abordado com ênfase nos seguintes precedentes: **ADI 1.950/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 03.11.2005, DJ 02.06.2006; **ADI 3.512/ES**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 15.12.2006, DJ 23.03.2006.

mercado[1186]. E não poderia ser diferente, pois, como decidido pela Corte Suprema dos Estados Unidos, "equality for the purposes of competition and de flow of comerce is measured in dollars and cents, not legal abstracions".[1187]

No caso sob análise nesta tese, os bens e produtos do exterior (importados) destinados a integrar o *patrimônio* e/ou a servirem como instrumentos para os *serviços* institucionais relacionados às finalidades essenciais das entidades (art. 150, § 4º da CF/88) são flagrantemente privilegiados pelo reconhecimento da imunidade tributária em relação aos chamados "tributos indiretos" (PIS, II, COFINS, IPI e ICMS, *v.g.*), em absoluta discriminação[1188] e detrimento dos produtos nacionais, que indevidamente sofrem a referida incidência tributária. Inequívoca, pois, a violação ao princípio da neutralidade concorrencial.[1189]

[1186] "Ante essa ampla moldura normativa, tem-se, portanto, que o novel artigo 146-A da CF, seria uma decorrência do artigo 150, II, da CF, que veda o tratamento desigual da tributação, pois se conferiu competência ao legislador para criar critérios especiais de tributação, a fim de que se previna o desequilíbrio concorrencial da tributação, evitando que haja por alguma razão uma situação de privilégio para um agente econômico ou grupo de agentes econômicos". PAULA, Daniel Gioti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 153. São Paulo: Dialética, 2008, p. 23.

[1187] Caso **Halliburton Oil WII Co. vs. Reily (373 US 64, 1963)**. Em vernáculo, a expressão em inglês acima citada tem a seguinte tradução: "a igualdade, para propósito de concorrência e do fluxo comercial, é medida em dólares e centavos, e não em abstrações legais". A citação foi obtida no voto-vista proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa nos autos do **RE 451.152/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22.08.2006, DJ 27.04.2007.

[1188] Sendo importante consignar que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que uma das dimensões da imunidade tributária consiste na "[...] proibição constitucional à discriminação (art. 150, VI, §§ 2º e 3º e 173 da Constituição". **RE 285.716 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02.03.2010, DJe 25.03.2010.

[1189] "O princípio da neutralidade tributária deve ser entendido como um delineador do exercício da competência tributária com anseios fiscais, impondo a realização da neutralidade concorrencial do estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando, portanto, por meio de seus tributos, privilégios desarrazoados que possam ferir o princípio da livre concorrência, tomado aqui como princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômicos, competidores de um mesmo mercado. Esse dever será alcançado pela instituição de uma tributação com respeito ao princípio da igualdade e seu corolário, o princípio da capacidade contributiva." BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 197. São Paulo: Dialética, 2012, p. 34. No mesmo sentido, em precedente envolvendo a imunidade recíproca dos entes estatais, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a imunidade tributária "[...] opera como um instrumento de proteção de instrumentalidades estatais, e, portanto, não pode ter como efeito jurídico colateral o desequilíbrio das condições de concorrência econômica, nem tampouco o benefício de entidade particular, voltada à exploração econômica e lucrativa de qualquer objeto. Essa proibição foi expressamente positivada nos arts. 150, §§ 3º, e 4º e 173, § 2º da Constituição de 1988. [...] não podendo "desigualar agentes de mercado (art. 173, § 2º da Constituição)". **RE 285.716 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02.03.2010, DJe 25.03.2010.

Desta forma, a cobrança dos chamados "tributos indiretos" não pode ser excluída do princípio da neutralidade tributária. Muito pelo contrário, os postulados constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva[1190] estão exatamente a impedir que o ônus financeiro decorrente da imposição tributária interfira de modo desigual na formação e consolidação dos preços de bens, equipamentos, mercadorias e serviços adquiridos pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos destinados a compor seu *patrimônio*, ou servirem como instrumentos para os *serviços* institucionais relacionados às *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88).

Nesse sentido, cabe enfatizar que as normas constitucionais de imunidade tributária têm fina relação com os princípios da isonomia e da livre concorrência. Por isso que a interpretação – e aplicação – indevida da imunidade tributária, sob uma ótica eminentemente restritiva, limitada apenas aos chamados "tributos diretos" ou, quando aplicada em relação aos "tributos indiretos", apenas for reconhecida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos quando as mesmas figurarem como "contribuintes de direito" (importadores), conferirá aos exportadores uma vantagem competitiva financeiramente expressiva[1191], "patrocinada" tanto pelo ordenamento jurídico pátrio, como também pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

[1190] "Do ponto de vista jurídico, a neutralidade tributária decorre do princípio da capacidade contributiva e importa na igualdade impositiva sobre as mesmas bases jurídico-econômicas. O encargo incidente sobre a operação não deve interferir na formação dos preços, de modo a distorcer as regras de mercado." DENGO, Augusto. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95. São Paulo: Dialética, 2003, p. 23.

[1191] "Os campos materiais de aplicação dos dispositivos que regram a imunidade tributária e a ordem econômica não são conflitantes. A imunidade tributária foi criada para delimitar o campo de atuação dos entes tributantes, excluindo as entidades de educação e de assistência social da esfera de abrangência deste poder tributário. Em outro sentido, os dispositivos que regem a limitação ao abuso de poder econômico e à eliminação de concorrência dizem respeito ao exercício de atividade econômica por parte destas entidades, sobretudo em relação a terceiros". SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175. Sobre o exercício de atividades econômicas por entes ou entidades imunes e sua relação com a isonomia e a livre concorrência, ver os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: **AI 558.862 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.05.2012, DJe 18.06.2012; **AI 551.556 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01.03.2011, DJe 31.03.2011; **RE 399.307 AgR/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 16.03.2010, DJe 29.04.2010; **RE 285.716 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02.03.2010, DJe 25.03.2010; **RE 363.412 AgR/BA**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.08.2007, DJe 18.09.2008.

Em outras palavras, as atividades desempenhadas pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, bem como, sobretudo, as normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a tributação das referidas entidades, devem, necessariamente, guardar sintonia com o postulado constitucional da livre concorrência (art. 170, IV da CF/88).[1192]

Não apenas a interpretação, mas também (e sobretudo) a aplicação das normas constitucionais imunitórias, deve ser efetiva e plena, no objetivo de garantir imunização tributária para todas as aquisições de bens e mercadorias destinadas a compor o *patrimônio* da entidade, ou servirem como instrumentos para os *serviços* institucionais relacionados às suas *finalidades essenciais*, independentemente do local de aquisição (se no mercado interno ou no mercado externo), de forma a se respeitar e homenagear o princípio constitucional da livre concorrência.[1193]

Na prática, a exigência "impositiva indireta" de PIS, COFINS, ICMS e IPI nas aquisições de bens e mercadorias realizadas pelas instituições no mercado interno (nacional) e o reconhecimento da imunidade tributária na aquisição de mesmos ou semelhantes bens e mercadorias no mercado externo (importação) acarreta irreparáveis prejuízos à indústria nacional, ferindo, a não mais poder, o postulado da livre concorrência.

Como exposto nesta tese, a legislação pátria, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal precisam ser alteradas, no objetivo de corrigir as

---

[1192] "É de se levar em conta, sem sombra de dúvida, a hipótese de as atividades desenvolvidas pelas entidades de educação e de assistência social virem a se enquadrar nos dispositivos constitucionais que regem o abuso de poder econômico e a eliminação de concorrência, quais sejam os artigos 170, IV e 173, § 4º da Constituição Federal". SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 174.

[1193] "A defesa da concorrência visa a viabilizar o livre acesso e permanência de competidores no mercado; logo, não deve haver barreiras à entrada de competidores nem tentativas de dominação do mercado; decorre da inexistência de um mercado perfeito (concorrência perfeita), tido somente em um plano teórico, de situações homogêneas e comparáveis. Vale notar que a noção de mercado não é geográfica; o conceito é técnico, envolvendo não apenas a região afetada, mas o tipo de produto e possibilidade de sua substituição por outro, bem como os hábitos e preferências dos consumidores na aceitação dessa substituição, razão pela qual, para os fins de repressão aos abusos do poder econômico, o fator que deve ser considerado é a compreensão de vários mercados e não somente de um. A noção também é política, pois o conceito de mercado envolve, ainda, um cenário que pode ou não ser globalizado." CUNHA, Paulo César Melo da. **Regulação jurídica da saúde suplementar no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 159-160.

flagrantes disparidades de tratamento discriminatório, notoriamente prejudiciais aos produtores nacionais de bens, mercadorias e produtos, ao não se assegurar às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (ou às entidades públicas, no caso da imunidade recíproca) o direito constitucional de não incidência tributária, decorrente da imunidade tributária, nas referidas aquisições.

Nos campos fático e jurídico, a referida imunidade tributária das instituições em tela em relação aos "tributos indiretos" se vê observada, garantida e respeitada na hipótese de aquisições de bens, produtos e mercadorias no mercado externo (importações) provenientes de produtores estrangeiros destinados a integrar o *patrimônio* ou a servirem como instrumentos para os *serviços* institucionais relacionados às *finalidades essenciais das entidades*.

Ora: como, nos respectivos países de origem dos bens, produtos e mercadorias importados, não há qualquer agregação do custo financeiro dos "tributos indiretos", a livre concorrência, enquanto postulado constitucional, se torna ampla e expressivamente prejudicada, em detrimento da preservação, estímulo e desenvolvimento do mercado nacional (art. 219, CF/88).[1194] Por essas razões que,

[1194] Em precedente que discutia os danosos efeitos decorrentes do não recolhimento sistemático dos tributos por uma empresa fabricante de cigarros, tais como o impacto dos tributos no processo de formação dos preços e na margem de lucros, bem como a violação ao princípio da livre concorrência, o plenário do Supremo Tribunal, por maioria, seguindo voto-vista proferido pelo Ministro Cezar Peluso, decidiu: "Esse poderoso impacto dos tributos na estrutura de custos e preços da produção, não menos que no lucro do produtor, é incontestável realidade matemática. Veja-se, a título de comparação, que redução da alíquota de ICMS, na indústria de sabonetes, de 18% para 0%, causa, na apuração do lucro, uma variação da ordem de 388% (trezentos e oitenta e oito por cento). [...]. Donde se conclui que, perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fator *tributo* é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente grave, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude ao princípio da igualdade e de fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos". **AC 1.657 MC/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 27.06.2007, DJe 30.08.2007. Sobre a relação existente entre a não incidência ou inadimplemento dos tributos em relação ao processo de formação do preço dos bens, da margem de lucro e a violação ao princípio da livre concorrência, ver também a doutrina de: SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. *In*: **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 4, n. 13, jan-mar/2006, p. 151; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Quebras da livre concorrência no ICMS, no IPI e no PIS-Cofins: corporativismo, informalidade, ampla cumulatividade residual e substituição tributária. *In*: **Revista internacional de direito tributário**. v. 3, jan-jun/2005. Belo Horizonte: Abradt-Del Rey, p. 116-117. SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica (princípios e fundamentos jurídicos)**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 93-94; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 609-610; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. In: **Revista de Direito da Concorrência**, n. 9, jan-mar/2006, p. 134-135.

tal como nas importações, também as aquisições de bens, produtos e mercadorias iguais ou semelhantes no mercado interno/nacional não podem ser oneradas, uma vez que o custo financeiro da imposição tributária – seja como "contribuinte de direito" ou como "contribuinte de fato", o que, como visto, afigura-se absolutamente irrelevante – acabará sendo incorporado, inevitavelmente, ao custo do *patrimônio* ou dos *serviços* das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que, constitucionalmente, se encontram imunizadas contra a exigência de tributos "diretos" ou "indiretos", sejam eles impostos ou contribuições sociais.

Concluindo, como ficou demonstrado ao longo de toda esta tese, a situação relativa à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos chamados "tributos indiretos" já há considerável tempo, até os dias atuais[1195], está marcada por discriminações flagrantes sem quaisquer critérios jurídicos justificáveis pela ótica da legislação[1196] ou da própria Constituição.[1197]

A primeira delas pela extrajurídica distinção entre "tributos diretos" e "tributos indiretos". E a segunda delas porque, em relação aos "tributos indiretos", também com base em uma distinção extrajurídica e não presente no texto

---

[1195] Desde o julgamento dos seguintes precedentes pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, no dia 09.09.1970: **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970 e **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971.

[1196] Ainda que tal classificação restritiva estivesse prevista em lei (ordinária ou complementar), não poderia ela reduzir o alcance da imunidade tributária, uma vez que, "[...] não se pode interpretar a Constituição mediante remissão à lei, mas, pelo contrário, só a lei pode ser interpretada à luz da Constituição. Não é possível inverter essa ordem". ATALIBA, Geraldo. Autarquias e Imposto do Selo (Diante da Emenda Constitucional n.5). Separata da **Revista dos Tribunais**, v. 344, jun. 1964, p. 12. No mesmo sentido: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed. Almedina, Coimbra, 1991, p. 239; MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1983, II, p. 231; MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 315; BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 118; ANDRADE, Angré Gustavo Corrêa. Dimensões da Interpretação Conforme a Constituição. **Revista de Direito Renovar**, vol. 24, set./dez. 2002, p. 78-79; BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 433-434. No mesmo sentido, as decisões proferidas pelo Plenário do STF nos autos da **ADI 2.797/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.09.2005, DJ 19.12.2006 e nos autos do **RE 606.107/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013, DJe 22.11.2013.

[1197] "Onde a Constituição não distingue, não compete ao intérprete distinguir". **RHC 86.998/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma j. 13.02.2007, DJe 26.04.2007.

constitucional, o direito à imunidade tributária é assegurado apenas quando as instituições de educação e assistência social se apresentam como "contribuintes de direito" (aquisições no mercado externo – importações), não sendo assegurada quando as mesmas instituições se apresentarem como "contribuintes de fato" (aquisições no mercado interno – nacional).

Tratam-se, inequivocamente, de distinções "criadas", sobretudo, pela interpretação do Supremo Tribunal Federal ainda na década de 70, debaixo de um regime político e econômico totalmente diverso daquele existente nos dias atuais[1198], distinções estas não presentes em momento algum na Constituição Federal de 1988, que apenas reconhece como juridicamente relevante o destino dos bens, produtos e mercadorias, bem como o vínculo existente entre o patrimônio, as rendas e os serviços com as *finalidades essenciais das entidades* (art. 150, § 4º da CF/88).

É necessário, pois, que o Supremo Tribunal Federal, no seu duplo papel de guardião[1199] do Texto Constitucional e de intérprete judicial responsável pela mutação informal da Constituição[1200], reveja o tema de fundo objeto desta tese de

---

[1198] "[...] em visão histórica, é possível assegurar que tal mudança de rumo no STF não se mostrou alheia ao regime político pelo qual passava o Brasil. Por mais que conheçamos a autonomia de que desfruta o Pretório Excelso, é de sabença geral que as contingências políticas advindas do regime militar, próprio do Brasil da época, levavam o governo federal a torcer pelo soçobramento da tese de Baleeiro, haja vista o desfalque que ela provocava nos cofres públicos, no caso, quanto ao Imposto de Consumo (precursor do IPI). Prevaleceu, a nosso ver, a truculência da força daquela política financeira da União em detrimento da legitimidade da vontade da Constituição". SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 88.

[1199] Inúmeros precedentes do Supremo Tribunal Federal, ao utilizarem as expressões "guarda" ou "guardião" ao se referirem à Constituição Federal, ressaltam sua precípua missão constitucional. Nesse sentido: **RE 599.633 AgR/DF**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 02.04.2013, DJe 24.04.2013; **HC 110.015/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 19.03.2013, DJe 10.04.2013; **RE 564.354/SE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 08.09.2010, DJe 14.02.2011; **Rcl 4.174 AgR/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Brito, j. 27.11.2007, DJe 05.03.2009; **AI 604.041 AgR/RS**, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 03.08.2007, DJe 30.08.2007; **RE 219.934 ED/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 13.10.2004, DJ 26.11.2004; **RE 398.407/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.09.2004, DJ 17.12.2004; **ADI 2.010 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, DJ 12.04.2002.

[1200] Sobre o papel do Supremo Tribunal Federal como intérprete judicial responsável pela mutação informal da Constituição, em face de novas realidades históricas, políticas, culturais, econômicas e institucionais, ver os seguintes precedentes: **HC 90.450/MG**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009; **ADI 3.345/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.08.2005, DJe 19.08.2010; **HC 96.772/SP**, 2ª Turma, Rel Min. Celso de Mello, j. 09.06.2009, DJe 20.08.2009; **HC 94.695/RS**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 05.02.2009; **HC 91.361/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008 DJe 05.02.2009; **HC 93.280/SC**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.09.2008, DJe 16.05.2013; **RE 166.772/RS**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.05.1994, DJ 16.12.1994.

doutorado, qual seja, a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em face dos "tributos indiretos", principalmente em decorrência da nova realidade social, econômica, jurídica e política do Brasil pós década de 70, quando se firmou, na Suprema Corte brasileira, a teoria restritiva da imunidade tributária em tela exclusivamente sob a ótica da repercussão econômica dos tributos, que não reconhece o benefício ao chamado "contribuinte de fato".

E mais: que, em homenagem à real intenção do Constituinte Originário, passe a adotar, para as três situações fáticas relatadas no início deste capítulo[1201] – principalmente para a terceira situação –, como único vetor hermenêutico para reconhecer ou não o direito à referida imunidade critério exclusivamente jurídico e constitucional (e não critérios extrajurídicos ou distinções não previstas no texto constitucional), qual seja, a condição finalística e funcional justificadora da aplicação da imunidade tributária, consistente no atendimento ao requisito da conexão (nexo causal) entre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* às *finalidades essenciais das entidades*, na forma do que estabelece o artigo 150, inciso VI, alínea "c" e seu § 4º da Constituição de 1988.

"Cumpre ao juiz evoluir, tão logo convencido de assistir maior razão à tese contrária ao que sustentou inicialmente. Evoluem aqueles que realmente têm segurança para fazê-lo, sem receio de o perfil ficar respingado".[1202]

Esta revisão de entendimento pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de passar a adotar como único referencial e vetor interpretativo as "finalidades essenciais das entidades" a que se refere o § 4º do artigo 150 da CF/88 para as decisões envolvendo a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos "tributos indiretos", é de crucial importância para

[1201] Quais sejam: 1) venda e/ou comercialização de bens e produtos pelas instituições de educação e assistência social; 2) aquisição de bens, produtos, mercadorias e insumos por tais instituições no mercado externo (importações); 3) aquisição de bens, produtos, mercadorias e insumos por tais instituições no mercado interno (nacional).

[1202] A expressão é de autoria do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, quando este reviu integralmente o voto que havia proferido como relator nos autos de um recurso extraordinário, alinhando-se ao voto-vista diametralmente oposto posteriormente proferido pelo Ministro Luiz Fux. Nesse sentido: **RE 250.844/SP**, 1ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 29.05.2012, DJe 18.10.2012.

que a célebre expressão “the power to tax involves the power to destroy”[1203] – proferida no ano de 1819 pelo juiz John Marshall, da Suprema Corte dos Estados Unidos, por ocasião do julgamento do caso McCulloch *versus* Maryland –, não se cumpra sobre as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Mas, ao inverso, que uma desejada e bem vinda alteração de entendimento pelo Supremo Tribunal Federal com base nas premissas jurídicas defendidas na presente tese, venha justamente a contrariar a expressão do juiz John Marshal, para, no seu lugar, se cumprirem as célebres expressões dos juízes Oliver Wendell Holmes e Felix Frankfurter, também da Suprema Corte dos Estados, que, respectivamente, afirmaram que “the power to tax is not the power to destroy while this court sits” [1204], e “the power to taxi is the power to keep alive”[1205], e que se afiguram totalmente pertinentes ao tema que ora se defende nesta pesquisa.

[1203] A expressão “The power to tax involves the power to destroy” é de autoria do juiz norte-americano John Marshal, que presidiu a Suprema Corte Norte Americana durante 30 anos, e foi proferida no ano de 1819, por ocasião do julgamento do caso McCulloch *versus* Maryland. Em vernáculo, a expressão significa “No poder de tributar está o poder de destruir”. Para o juiz Marshall, essa aptidão de destruir, não deveria ser regulada apenas pela confiança, mas pela supremacia da Constituição. Mais informações em: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p., 235.

[1204] No ano de 1928, no conhecido caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel Knox” (277 U.S. 218), julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos, o juiz Oliver Wendell Holmes Jr., contrariando a opinião anterior do juiz John Marshall, afirmou que “The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”, ou, em vernáculo, “O poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”. Ainda que com outras palavras, a referida expressão foi utilizada em um antigo precedente do STF, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato assim se pronunciou: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ´détournement de povoir´”. **RE 18.331/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Orozimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 10.08.1953, DJ 10.08.1953. Idêntica menção à expressão “The power to tax is not the power to destroy while this Court sits” foi feita, também, pelo Ministro Celso de Mello, quando este proferiu seu voto nos autos do **RE 346.084/PR**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006, nos autos do **RE 754.554 AgR/GO**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 22.10.2013, DJe 27.11.2013 e mais recentemente, também nos autos do **ARE 915.424 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 20.10.2015, DJe 27.11.2015. Na doutrina, mais informações em: WALD, Arnold. **Aspectos constitucionais do poder monetário**. Revista da AJURIS. Porto Alegre: AJURIS, nº 49, Julho/1990, p. 36.

[1205] Em livre tradução, a expressão, proferida pelo juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos, Felix Frankfurter, significa: “o poder de taxar é o poder de manter e de assegurar a sobrevivência do contribuinte”. A referida expressão foi utilizada pelo Ministro Bilac Pinto, do Supremo Tribunal Federal, em publicação de sua autoria ainda na década de 40. PINTO, Olavo Bilac. Finanças e Direito, *in* **Revista Forense**, ano 37, vol. 82, fasc. 442, 1940, p. 553, e também mencionada originalmente, no Supremo Tribunal Federal, nos autos do **RE 18.331/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Orozimbo Nonato, j. 21.09.1951, DJ 10.08.1953, DJ 10.08.1953.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objeto aprofundar os conhecimentos sobre o instituto jurídico da imunidade tributária em suas múltiplas dimensões, notadamente àquela outorgada pelo Constituinte de 1988 às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em relação às espécies tributárias “impostos”, e “contribuições sociais”, levando-se em consideração sua evolução histórica nas Constituições Republicanas, teorias fundamentadoras, natureza jurídica e seus aspectos constitucionais e infraconstitucionais mais relevantes, tomando-se como referência, para tanto, inúmeros e importantes referenciais teóricos nos campos doutrinário nacional e estrangeiro.

Afora o acervo doutrinário, a pesquisa foi também enriquecida com a análise da jurisprudência constitucional da *Supreme Court of the United States* e do Tribunal Constitucional do Peru, bem como por farto acervo jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal ao longo da trajetória constitucional republicana mais recente.

No primeiro capítulo, foi realizada uma análise teórica acerca da evolução histórica da imunidade tributária no Brasil nas Constituições Republicanas, juntamente com as teorias justificadoras das referidas imunidades, oportunidade na qual também foi realizada uma análise comparativa de dois julgamentos: um deles ocorrido na *Supreme Court of the United States* (Estados Unidos) e, outro, no Supremo Tribunal Federal (Brasil), que indicaram que o instituto das imunidades tributárias encontra assento, origem e fundamento na teoria jusnaturalista, pelos motivos e fundamento expostos no próprio capítulo.

No segundo capítulo, foi realizada uma reflexão teórica das imunidades tributárias em face da teoria das regras e dos princípios, realizando-se, na sequência, um detalhado estudo acerca das múltiplas perspectivas exegéticas utilizadas pela doutrina e pela jurisprudência constitucional, demonstrando-se que as imunidades tributárias são estabelecidas sob fundamentos extrajurídicos que, em última análise, objetivam tutelar um denso e complexo conjunto de valores de alta envergadura constitucional.

No terceiro capítulo, adentrou-se na análise do fundamento constitucional contemporâneo que abriga a imunidade tributária sobre impostos e contribuições sociais das instituições de educação e assistência social, oportunidade na qual foram analisadas com profundidade teórica cada categoria que compõe os preceitos constitucionais imunizantes, como também os requisitos constitucionais e as exigências infraconstitucionais necessárias ao gozo e exercício regular deste direito pelas mencionadas instituições. Ao final do capítulo, foi levantado o questionamento acerca da inclusão, ou não, dos chamados "tributos indiretos" na imunidade tributária objeto deste estudo, despertando-se para a necessidade de o assunto ser visto sob uma nova perspectiva hermenêutica, sobretudo em face da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, o que somente foi possível com a continuidade da presente pesquisa.

Já no quarto capítulo, foi abordada a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em face dos chamados "tributos indiretos", notadamente no que diz respeito a uma análise da teoria da repercussão econômica à luz da doutrina e da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal. Neste capítulo, foi abordada a origem da teoria da repercussão econômica, sendo realizada uma minuciosa análise comparativa entre o direito tributário e a ciência das finanças, abordando-se, também, a pertinência ou impertinência jurídica da repercussão econômica como critério balizador da classificação dos tributos em "diretos" e "indiretos" sob o olhar de duas correntes doutrinárias. Ainda no quarto capítulo, foi feita uma detida análise sobre as figuras dos chamados "contribuintes de fato" e "contribuintes de direito", dos chamados "tributos indiretos", bem como sobre a evolução histórica do tema em questão no âmbito do Supremo Tribunal Federal – notadamente quanto aos debates travados entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto – concluindo-se o capítulo com um "convite" a uma necessária rediscussão do tema e do resgate parcial dos pensamentos de Aliomar Baleeiro.

Por fim, no quinto capítulo, que constitui o foco central desta tese, foi apresentada uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal – ainda não explorada em nenhum dos julgamentos da Suprema Corte no Brasil –, consubstanciada nas "finalidades essenciais das

entidades" a que se refere o artigo 150, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, como o vetor interpretativo condutor na temática relativa à imunidade tributária das referidas instituições em face dos "tributos indiretos", e que constitui a tese propriamente dita. Neste último capítulo, foi apresentado um estudo aprofundado da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, demonstrando-se a necessidade da prevalência das finalidades essenciais das entidades a que se refere o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição de 1988 sobre a noção do chamado "contribuinte de fato", com a efetiva aplicação da imunidade tributária aos chamados "tributos indiretos". Ainda no quinto capítulo, se realizou detida análise do patrimônio das instituições em tela, demonstrando-se a necessidade de se garantir a imunidade tributária ampla – sobre tributos "diretos" e "indiretos" – nas aquisições de bens, equipamentos, mercadorias e insumos destinados às finalidades essenciais das entidades (notadamente no mercado interno), comprovando-se, também, a falsa e inconstitucional distinção entre as figuras do "contribuinte de fato e do "contribuinte de direito" no processo de interpretação e aplicação da imunidade tributária das instituições educacionais e assistenciais objeto desta tese. Também neste capítulo, foram apresentadas algumas considerações sobre o tratamento tributário conferido às compras de mercadorias e bens pelas instituições imunes no mercado interno, a proibição de tratamento anti-isonômico às instituições imunes entre aquisições de bens no mercado interno e no mercado externo, bem como a afetação da imunidade tributária ao postulado constitucional da livre concorrência, e os graves prejuízos que têm sido causados à indústria nacional de bens, mercadorias, insumos e equipamentos destinados a estas entidades em decorrência da interpretação dada ao tema pelo Supremo Tribunal Federal desde o início da década de 70. Por derradeiro, se concluiu o capítulo – e a tese – com a sugestão de que o Supremo Tribunal Federal, no seu duplo papel de guardião do Texto Constitucional e de intérprete judicial responsável pela mutação informal da Constituição, reveja o tema de fundo objeto desta tese de doutorado, principalmente em decorrência da nova realidade social, econômica, jurídica e política do Brasil pós década de 70 e que, em homenagem à real intenção do Constituinte Originário, a Suprema Corte passe a adotar, para as três situações fáticas relatadas no quarto e quinto capítulos desta

tese – principalmente para a terceira situação –, como único vetor hermenêutico para reconhecer ou não o direito à referida imunidade critério exclusivamente jurídico e constitucional (e não critérios extrajurídicos, infraconstitucionais ou distinções não previstas no texto constitucional), qual seja, a condição finalística e funcional justificadora da aplicação da imunidade tributária, consistente no atendimento ao requisito da conexão (nexo causal) entre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* às *finalidades essenciais das entidades,* na forma do que estabelece o artigo 150, inciso VI, alínea "c" e seu § 4º da Constituição de 1988.

Concluído o trabalho proposto, isto é, a descrição dos capítulos, se entende não só por conveniência, mas, também, pelo prumo metodológico, relembrar os problemas e respectivas hipóteses, procedendo-se às comparações necessárias e à análise das hipóteses, limitadas aos objetivos gerais e específicos indicados na introdução desta Tese de Doutorado.

Os problemas apresentados no início do trabalho eram os seguintes:

a) A imunidade tributária, enquanto instituto jurídico-constitucional normativo presente desde a Constituição Republicana de 1891 e em todas as outras Constituições que a sucederam, tem no positivismo sua teoria justificadora e fundamentadora?

b) A despeito das inúmeras visões e entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que tentam definir a real natureza jurídica das normas constitucionais veiculadoras de imunidades tributárias, é possível afirmar que as mesmas se constituem em típicos direitos fundamentais, ou, ao inverso, se traduzem apenas em instrumentos para a efetivação e proteção destes direitos?

c) É possível afirmar que os próprios comando constitucionais que veiculam as imunidades tributárias das instituições de educação e assistência social já trazem, em seu conteúdo normativo, elementos suficientes para a construção de uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, proposta esta

que permita definir o real alcance dos preceitos constitucionais imunizantes em face dos chamados “tributos indiretos”?

d) A classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, já institucionalizada e comumente utilizada pela doutrina e pela jurisprudência, pode ser considerada critério jurídico-constitucional apto a guiar o intérprete judicial na solução da temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos “tributos indiretos”, para fins de assegurar ou negar a aplicação efetiva da norma constitucional imunizante?

e) A interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal no tema relativo à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos “tributos indiretos”, consolidada no início da década de 70 e utilizada até hoje como fundamento norteador das decisões da Suprema Corte no assunto em tela, consubstanciada na negativa de reconhecimento da imunidade tributária ao chamado “contribuinte de fato” por ser ele estranho à relação jurídica com o ente tributante (prevalência da forma jurídica sobre a realidade econômica), notadamente nas aquisições de bens, produtos, insumos e mercadorias pelas referidas instituições, é lastreada em fundamentos jurídicos constitucionais? Ou em fundamentos jurídicos infraconstitucionais? Ou em fundamentos extrajurídicos? Pode esta atual interpretação causar tratamento anti-isonômico às instituições nas aquisições de bens, insumos, produtos e mercadorias em decorrência da origem dessas aquisições (se no mercado interno ou externo), bem como gerar violação ao princípio constitucional da livre concorrência e danos à indústria nacional?

Por sua vez, as hipóteses apresentadas para cada um dos problemas acima apresentados eram, na ordem, os seguintes:

a) Enquanto instituto jurídico eminentemente protetivo de certas pessoas, bens e situações contra o poder impositivo fiscal do Estado, as imunidades tributárias, por estarem previstas e positivadas em normas

constitucionais, se fundamentam na teoria positivista, e não na teoria jusnaturalista.

b) As normas constitucionais que abrigam as imunidades tributárias constituem típicos exemplos de direitos fundamentais, ostentando o elevado *status* de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º CF/88), além de se traduzirem em importantes instrumentos para a efetivação e proteção de outros direitos fundamentais igualmente relevantes.

c) Os próprios dispositivos constitucionais contemporâneos recepcionadores da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social (art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º, e art. 195, § 7º da CF/88) não oferecem, por si só, as respostas necessárias para que o intérprete consiga decidir sobre o alcance e extensão desta imunidade em relação aos chamados "tributos indiretos", nem muito menos para a construção de uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, sendo necessário, para tanto, a análise da legislação infraconstitucional que trata do assunto, bem como de outras disciplinas e ciências foram do campo da ciência jurídica, como, *v.g.,* a ciência política e a ciência das finanças.

d) Estando já institucionalizadas na doutrina e na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, a classificação dos contribuintes em "de fato" e "de direito" pode ser considerada critério jurídico-constitucional apto a guiar o intérprete judicial na solução da temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação aos "tributos indiretos", seja para fins de assegurar, seja para fins de negar a aplicação efetiva da norma constitucional imunizante.

e) A interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal no assunto em tela é lastreada em fundamentos jurídicos constitucionais e infraconstitucionais, notadamente no que estabelece o art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º da Constituição Federal de 1988, bem como o art. 121,

> parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, e não adota nenhum fundamento extrajurídico, não havendo que se falar em tratamento anti-isonômico às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos em decorrência da origem da aquisição de bens, insumos, produtos e mercadorias (se no mercado interno ou externo), nem muito menos em violação ao postulado constitucional da livre concorrência e/ou prejuízos à indústria nacional.

A análise das hipóteses acima levantadas revela as considerações que seguem abaixo.

A pesquisa realizada revelou que a primeira hipótese restou efetivamente negada, uma vez que o instituto jurídico das imunidades tributárias, enquanto instrumento protetivo de certas pessoas, bens e situações contra o poder impositivo fiscal do Estado, apesar de se abrigar em normas constitucionais positivadas, encontra seu assento e fundamento na teoria jusnaturalista, e não na teoria positivista. Tanto no Brasil como nos Estados Unidos, as imunidades tributárias possuem as mesmas fontes, quais sejam, os valores de liberdade e de igualdade que emanam das Declarações de Direitos, não se tornando passíveis de supressão, alteração, mitigação ou redução, ainda que por intermédio de Emenda Constitucional. As normas constitucionais veiculadoras de imunidades tributárias constituem cláusulas pétreas que ostentam, desta forma, a garantia de perenidade.

A segunda hipótese restou integralmente confirmada. As normas constitucionais de imunidade tributária constituem típicos direitos fundamentais, pois: I) direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos no art. 5º da Constituição de 1988, pois tais direitos se espalham por toda a Constituição, sendo prova disso o próprio § 2º do art. 5º da CF/88, que estabelece que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados; II) atualmente, a doutrina dos direitos fundamentais não compreende, apenas, direitos e garantias individuais, mas, também, direitos e garantias sociais, direitos atinentes à nacionalidade e direitos políticos. Este quadro todo compõe a teoria dos direitos fundamentais. Hoje não se fala apenas em direitos individuais, assim direitos de primeira geração: já se fala em direitos de primeira, de

segunda, de terceira e até de quarta geração; III) as imunidades tributárias se destinam a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições, constituindo, por isso mesmo, expressões que traduzem significativas garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício das múltiplas formas de liberdade; IV) a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade tributária (qualquer que seja a imunidade prevista no texto constitucional, tais como a imunidade recíproca, a imunidade dos partidos políticos, a imunidade dos templos de qualquer culto, a imunidade das instituições de educação e assistência social, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, etc), compromete, em última análise, o próprio pacto federativo, bem como o exercício de liberdade de consciência, da liberdade de manifestação do pensamento e da liberdade de associação, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida. Além disso, a hipótese também restou confirmada pelo fato de as imunidades tributárias realmente se traduzirem em importantes instrumentos para a efetivação e proteção de outros direitos fundamentais igualmente relevantes.

Em relação à terceira hipótese, à época da defesa da monografia de qualificação (23.02.2015), ainda não era possível concluir pela confirmação ou negativa da hipótese, pensando o autor desta tese, naquele momento, que a hipótese levantada reuniria elementos teóricos para, ao final, ser confirmada. No entanto, com o avançar da pesquisa, foi possível verificar que a hipótese restou negada, uma vez que, como exposto com maior profundidade no quarto e quinto capítulos desta tese, os próprios dispositivos constitucionais recepcionadores da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social (art. 150, inciso VI, alínea “c” e § 4º e art. 195, § 7º da CF/88) já oferecem, por si só, as respostas necessárias para que o intérprete consiga decidir sobre o alcance e extensão desta imunidade em relação aos chamados “tributos indiretos”, permitindo-o construir uma nova proposta hermenêutica para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sendo desnecessário, para tanto, a análise da legislação infraconstitucional, bem como de outras disciplinas e ciências foram do campo da ciência jurídica, como, *v.g.,* a ciência política e a ciência das finanças.

A quarta hipótese restou inequivocamente negada. Com o avançar da pesquisa, foi possível verificar que a classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, a despeito de já estar institucionalizada e ser comumente utilizada pela doutrina e pela jurisprudência, não pode jamais ser considerada critério jurídico-constitucional hábil, válido ou legítimo para guiar o intérprete na solução da temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos em relação aos “tributos indiretos”. Ainda que a figura do “contribuinte de direito” – expressão esta construída pela doutrina – tenha “previsão” no art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, o avançar das investigações demonstrou que não é jamais possível interpretar a Constituição – no caso os dispositivos constitucionais que tratam da imunidade tributária – mediante remissão à lei (seja ela ordinária ou complementar), sendo totalmente impossível juridicamente que a legislação infraconstitucional (no caso o CTN) se avoque no papel de realizar a interpretação autêntica do Texto Constitucional, uma vez que não se pode interpretar a Constituição mediante remissão à lei, mas, pelo contrário, só a lei pode ser interpretada à luz da Constituição, não sendo possível inverter essa ordem, sob pena de subversão do sistema jurídico.

Por fim, a quinta hipótese também restou negada. Isso porque a interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal na temática relativa à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos em relação aos “tributos indiretos” não adota qualquer fundamento jurídico (nem constitucional, nem infraconstitucional), lastreando-se, tão somente, em fundamento extrajurídico derivado da ciência das finanças, consubstanciado na repercussão econômica dos “tributos indiretos” para negar a imunidade tributária ao chamado “contribuinte de fato”, que, no entender do Supremo Tribunal Federal, não participa diretamente da “relação jurídica” com o ente tributante, sendo um “estranho” que apenas suporta o efeito econômico do tributo no preço da mercadoria como consumidor final. Tal interpretação conferida pela Suprema Corte contraria a teleologia e a real intenção dos dispositivos constitucionais veiculadores da imunidade tributária, gerando flagrante tratamento anti-isonômico às instituições em tela pelo simples fato da origem da aquisição de bens, insumos, produtos e mercadorias (se no mercado interno ou externo), ocasionando grave violação ao

postulado constitucional da livre-concorrência e incalculáveis prejuízos à indústria nacional.

Como exposto no quinto capítulo desta tese, é inegável que a realidade econômica, social, jurídica e política do Brasil nos dias atuais não é a mesma daquela existente no início da década de 70, quando o Supremo Tribunal Federal, abandonando as ideias então prevalecentes do Ministro Aliomar Baleeiro quanto à necessidade do reconhecimento da imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" independentemente de o ente ou entidade imune ostentarem a posição de "contribuinte de fato" ou "contribuinte de direito" (prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica), passou a se apegar às ideias do Ministro Bilac Pinto (prevalência da forma jurídica sobre a realidade econômica) para negar a referida imunidade tributária em relação aos "tributos indiretos" ao ente ou entidade imune quanto estes figurassem como "contribuintes de fato".

Considerando que, após mais de 4 (quatro décadas) após a derrota da linha de pensamento de Aliomar Baleeiro no Plenário do Supremo Tribunal Federal[1206] no assunto que constitui o objeto desta tese, o Plenário do mesmo STF voltará acertadamente a rediscutir o mesmo tema em sede de repercussão geral por ocasião do julgamento de 2 (dois) recursos extraordinários[1207], a proposta da presente tese – que não se fundamenta exclusivamente nem nas ideias de Bilac

---

[1206] Principalmente após o julgamento os seguintes precedentes pelo plenário do STF no dia 09.09.1970: **RE 68.215 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, Rel. p/ acórdão Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 16.04.1971; **RE 67.625 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. 09.09.1970, DJ 20.11.1970 e **RE 68.097 EDv/SP**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Barros Monteiro, j. 09.09.1970, DJ 12.03.1971, quando o Supremo Tribunal Federal passou a negar a imunidade tributária aos entes ou entidades imunes em relação aos "tributos indiretos" nas aquisições de bens, insumos e mercadorias quanto estas pessoas jurídicas figurassem como "contribuintes de fato", que apenas suportariam, como consumidoras finais, os efeitos financeiros do tributo no preço das mercadorias.

[1207] **RE 608.872 RG/MG**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02.12.2010, DJe 29.07.2011, no qual foi reconhecida a repercussão geral da questão relativa à existência ou não de imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação ao ICMS ("tributo indireto") nas aquisições de bens no mercado interno, na qualidade de "contribuinte de fato". Igualmente, também o **RE 630.790 RG/SP**, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 21.10.2010, DJe 14.04.2011, no qual foi reconhecida a repercussão geral da questão relativa à existência ou não de imunidade tributária das instituições de educação e assistência social em relação ao Imposto de Importação ("tributo indireto") nas aquisições de bens no mercado externo (importações), na medida em que o referido tributo não gravaria literalmente o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades. Na data da defesa da conclusão desta tese de doutorado, ambos os recursos extraordinários ainda não haviam sido julgados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Pinto nem nas ideias de Aliomar Baleeiro – pode ser utilizada como um caminho alternativo para a adoção de uma nova linha ou vetor hermenêutico ainda não utilizada pela jurisprudência da Suprema Corte, totalmente diferente da linha hermenêutica "tradicional" utilizada nas décadas de 60 e 70 tanto para assegurar a referida imunidade tributária *(prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica e o reconhecimento da figura do "contribuinte de fato", defendida por Aliomar Baleeiro)*, como também para negá-la *(prevalência da forma jurídica sobre a realidade econômica, defendida por Bilac Ponto, com o reconhecimento apenas do "contribuinte de direito")*, e que, para ambos os casos, é baseada exclusivamente no fenômeno extrajurídico da repercussão econômica dos tributos e seus reflexos na figura do "contribuinte de fato".

Estas são as considerações que se julgam oportunas a apresentar, ressaltando que as pesquisas não se encerram, considerando que o tema pesquisado é alvo de constantes discussões.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

A. D. GIANNINI. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: UTET, 1956.

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2. ed., São Paulo: Max Limonad. 1999.

ALESSI, Renato. **La funzione tributaria in generale**. In: ALESSI, Renato; STAMMATTI, Gaetano. **Istituzione di Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1965.

_____. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

_____. **Constitucionalismo Discursivo.** Tradução de Luís Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. **Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales**. Revista Española de Derecho Constitucional. Madrid: Centro de Estudios políticos y Constitucionales, nº 66, ano 22, sep.-dic./2002.

_____. **On the structure of legal principles**. In: *Ratio Juris*, n. 13, 2000.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Luis Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Theorie der Grundrechte**. Baden-Baden: Nomos, 1985.

_____. **Theory of constitucional rights**. Trad. Julian Rivers. Oxford: Oxford University, 2002.

ALMEIDA, Maria Cândida Monteiro de. **A imunidade recíproca e sua extensão às empresas públicas:** um exemplo eloquente de mutação constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 170, nov. 2009.

ALVES, José Augusto Lindgren. **Os direitos humanos como tema global**. Perspectiva, 1994.

ALVES, José Manoel Pires. **Perspectivas da escola católica no Brasil**: ajudando a pensar as estatísticas da pesquisa CERIS-ANAMEC. Censo das Escolas Católicas no Brasil. Bauru, São Paulo: Edusc, 2006.

AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imunidades tributárias na constituição federal. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005.

ANDRADE, André Gustavo Corrêa. Dimensões da Interpretação Conforme a Constituição. **Revista de Direito Renovar**, vol. 24, set./dez. 2002.

ANDRADE, José Carlos Vieira de Andrade. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Livraria Almedina, 1987.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Imunidade federativa – a "repercussão" nas imunidades recíprocas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et all; AMARAL, Francisco Xavier e AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008.

ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **Imunidade tributária e organizações da sociedade civil de interesse público**. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, 2012, 221f. – Orientadora Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Grupenmacher.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. A reforma do Poder Judiciário (EC n. 45) e o controle concentrado de constitucionalidade. **Reforma do Judiciário analisada e comentada**. André Ramos Tavares, Pedro Lenza e Pietro Lora Alarcón (coords.). São Paulo: Método, 2005.

ARENA, Andrea. **Le Societá Comerciali Pubbliche**. Milão, 1942.

ARINOS, Afonso, *apud* ALVES JÚNIOR, Luís Carlos Martins. **O Supremo Tribunal**

Federal nas Constituições Brasileiras. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

ARMENTO, Daniel. **A ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

ASCARELLI, Tullio. **Giurisprudenza constituzionale e teoria dell´interpretaione**. In: ASCARELLI, Tullio. **Problemi giuridici**. Vol. 1, Milano: Giufrè, 1959.

ATALIBA, Geraldo. Autarquias e Imposto do Selo (Diante da Emenda Constitucional n.5). Separata da **Revista dos Tribunais**, v. 344, jun. 1964.

_____. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

_____. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo:

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 12. tir., São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**, ano 15, nº 55, jan/mar. 1991.

_____. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v.23, n. 93, jan./mar. 1990.

_____. Propedêutica Jurídica. In:____. (Coord.). **Elementos de direito tributário**: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: 2011.

_____. **Tributos Municipais e Concessionários de Energia Elétrica**. RDT 34: 162, 1985.

_____; GIARDINO, Cléber. Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM. **Revista de Direito Tributário**. v. 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed. revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 1999.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1996.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. por F. B. Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., 23. tir., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista, complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996; e comentada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro, 1960.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **O direito tributário da constituição**. Rio de Janeiro: Ed. Financeirás, 1959.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Revista e atualizada por F. B. Novelli, 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BALERA, Wagner. **Seguridade Social na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989.

BALTHAZAR, Ubaldo César**. História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional**. In: A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Luís Roberto Barroso (Org.). 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. O direito à educação e o STF. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. (Coord). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: Balanço e Crítica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação Econômica em Direito Tributário, *in* **Interpretação no Direito Tributário**, Org. Bernardo Ribeiro de Barros, Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Saraiva-EDUC, 1975.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo** – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Interpretação e aplicação da constituição**: Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Comentário á Constituição do Brasil – Promulgada em 5 de outubro de 1988, *apud* SÁ, Rodrigo César Caldas de. **Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 47, ago. 1999.

_____; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 4º Volume – Tomo IV. Arts. 127 a 135. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BAUMAN, Zygmunt. **Globalização**: as consequências humanas. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999. Título original: Globalization: The Human Consequences.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Lições de direito tributário**. Teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo hacia una nueva modernidad**. Tradução de Jorge Navarro, Daniel Jiménez, Maria Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 2006. Título original: Risikogesellschaft. Auf dem Weg in eine andere Moderne.

_____. **O que é globalização?** Equívocos do globalismo e respostas à globalização. Tradução de André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999. Título original: Was ist globalisierung?: Irrtümmer des globalismus: Antworten auf globalisierung.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEISSE, Heinrich. Interpretação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (dir.) e (col.). **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

_____. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria Arruda de. A concorrência livre na Constituição de 1988. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (coord.). **Filosofia e teoria geral do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BERLIRI, Antonio. **Princípios de derecho tributario**. Trad. Fernando Vicente-Arche Domindo. Madri: Derecho Financiero, 1964.

BERNARDINO, Aires. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. **O Positivismo Jurídico**. Lições de Filosofia do Direito. Tradução: Marcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2003.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 8. ed. Brasília: UnB, 1996.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 197. São Paulo: Dialética, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BONNECASE. **Introduction à l´étude du Droit**. 2. ed,, 1931, n. 45.

BORGES, José Souto Maior. A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo. **Revista Internacional de Direito Tributário**. v. 8. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2007.

_____. ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador. **Revista Forense**. v. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

_____. **Isenções Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias,1969.

_____. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **La estructura de los direitos fundamentais**. Tradução de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de Impostos Indiretos, *in* **Revista de Direito Público** n. 22, Caderno de Direito Tributário.

_____. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do código tributário nacional na **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 94, jan./ dez. 1999.

_____. Restituição de impostos indiretos. **Revista de Direito Público**: Caderno de Direito Tributário, n. 22;

_____. Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

BRAGA, Leopoldo. **Do conceito jurídico de instituições de educação e assistência social**. Guanabara: Editora da Secretaria-Geral de Finanças do Estado da Guanabara, 1960.

BRANCO, Elcir Castelo. Assistência Social. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 8.

BRASIL. ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário ortográfico da língua portuguesa** (VOLP). 5. ed. São Paulo: Global, 2009.

BUJANDA, Fernando Sáinz. **Hacienda y Derecho**. t.II. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

BULOS, Uadi Lâmmego. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BURKE, J. Martin; FRIEL, Michael. **Understanding Federal Income Taxation**, *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora, 2004.

BUZAID, Alfredo. Uniformização da jurisprudência. **Revista Ajuris**, v. 34, jul. 1985.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. vol. I, 2. ed. 2004. rev. e atual. segundo o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A imunidade e as garantias constitucionais – Alcance do art. 150, VI, “d” da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. V. II, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Coimbra: Almedina; 2003.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1997.

_____. **Direito Constitucional**. 5. ed. Almedina, Coimbra, 1991.

_____. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra:

Almedina, 2000.

_____. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 2006.

CANTO, Gilberto de Ulhôa, *in* **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 13, Resenha Tributária: 1989.

_____. "Fiscal Policy and the National Heritage". **Resenha da Associação Brasileira de Direito Financeiro** 1: 34, 1984.

_____. **Algumas considerações sobre as imunidades tributárias dos entes públicos**, *apud* SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Algumas considerações sobre as imunidades tributárias dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 52, abr./jun. 1958.

_____. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. 3.

CARDOSO, Laís Vieira. Imunidade e o terceiro setor. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coord.). **Imunidade tributária**. São Paulo: Editora MP/APET, 2005.

CARDOSO, Luzia Magalhães. **Proteção Social no Brasil: o impasse entre a garantia de direitos e a visão dos benefícios**. Rio de Janeiro, Curso de Serviço Social da UNISUAM, 2006.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. **Revista de direito tributário**, n. 3, ano II, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jan./mar. 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária da Empresa Brasileira das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. São Paulo:

Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional tributário.** 25. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional tributário: imunidades tributárias**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Imunidade – Art. 133, § 3º, da CF**. XI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, nov. 1998.

_____. **Parecer ao Instituto PARANÁPREVIDÊNCIA**. São Paulo, 14 de dezembro de 2000.

CARRIÓ, Genaro R. **Principios jurídicos y positivismo jurídico**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidade no ICMS (imposto indireto). In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo:

Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 13. ed. 2000.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n.80, jul./ago. 2011.

CARVALHO, Rodrigo de. A necessidade de atuação do poder judiciário como legislador positivo para a efetiva implementação de direitos sociais fundamentais em face dos efeitos da globalização econômica e do neoliberalismo. **Revista Eletrônica Direito e Política**, v. 07, 2012.

_____. **Imunidade tributária das entidades fechadas de previdência complementar no Brasil**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 134f. – Orientador Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori, 2003.

CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CASTRO FILHO, Levy Pinto de. **Ensino superior no Brasil e imunidade aos impostos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro** – Desonerações e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Inocêncio Mártires Coelho. **Interpretação Constitucional**. 3. ed. São Paulo: IDP/Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As imunidades genéricas. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008.

_____. **A repetição de tributos indiretos e temas complexos**. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense,

1998.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**: Comentários à constituição federal e ao código tributário nacional. 8. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Interpretação Econômica em Direito Tributário – Prevalência do Conteúdo sobre a Forma – Impossibilidade no Direito Brasileiro – Princípio da Legalidade, *in* **Revista de Direito Tributário**, n. 55.

_____. **Teoria do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____**. Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 6. ed. rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paul**o, v. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do Professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo, 1979.

COOLEY, Thomas M. **A treatise on de Law of Taxation**. 5. ed. Chicago, 1924.

_____. **A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the United States of the American Union**. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998.

COSTA E SILVA, Jackson Urquiza. **Imunidade tributária: perspectivas da imunidade religiosa**. Dissertação do Programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP – Orientador Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, abr./jun. 1996.

_____. Direito Tributário e Direito Privado, *in* **Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984.

COSTA, Denise Souza. **O Direito Fundamental à Educação no Estado Constitucional Contemporâneo e o Desafio da Universalização da Educação Básica**. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-RS.

COSTA, Regina Helena. **Aspectos da imunidade tributária**. São Paulo: PUC-SP, 2000. 476f. Tese de Doutorado em Direito do Estado – Orientador Estevão Horvath.

_____. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Imunidade tributária recíproca e repercussão econômica dos impostos. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008.

_____. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do**

STF. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

COTTON, Jr., Joseph P. (ed.). **The constitucional decisions of John Marshall**. New York: Da Capo Press. v. I.

CRETELLA JÚNIOR, José, *apud* SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. **Comissão Parlamentar de Inquérito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CRUZ, Paulo Márcio. **Da soberania à transnacionalidade:** Democracia, Direito e Estado no século XXI. Itajaí: Univali Editora, 2011.

_____; BODNAR, Zenildo. O novo paradigma do direito na pós-modernidade. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**. v. 3, n. 1, jan./jun. 2011.

CUNHA, Paulo César Melo da. **Regulação jurídica da saúde suplementar no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não confisco e as multas tributárias. In: FICHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

DANTAS, Ivo. **O valor da Constituição**: do controle da constitucionalidade como garantia da supralegalidade constitucional. 2ª edição revista e aumentada. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM. Documento Oficial. Disponível em http://www.humanrights.com/pt/what-are-human-rights/universal-declaration-of-human-rights/articles-21-30.html. Acesso em 30.10.2014.

DELEVATTI, Alex Faturi. **A educação básica como direito fundamental na Constituição Brasileira**. Dissertação do Programa de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 116f. – Orientador Prof. Dr. Marcos Leite Garcia, 2006.

DENARI, Zelmo. A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário, *in* **Revista de Direito Tributário**, n. 55.

DENGO, Augusto. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 95. São Paulo: Dialética, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, v. 62.

_____. Finalmente, um retorno a Aliomar Baleeiro? O falso dilema entre interpretação jurídica ou econômica; A interpretação impropriamente chamada 'econômica' e o respeito às formas, conceitos e institutos jurídicos. A tensão entre igualdade e segurança jurídica, *in* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1988.

_____. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. 2. tir., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Apresentação. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima et al.; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. Teoria geral e exercício de atividades econômicas**. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 2003.

DOBROWOLSKI, Sílvio. O Poder Judiciário e a Constituição. *In*: DOBROWOLSKI, Sílvio (Org.). **A Constituição no mundo globalizado**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. **Revista de Direito Tributário** n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____do contribuinte de direito. **Revista de Direito Tributário.** n. 6. São Paulo: Malheiros, [s.d.].

DUARTE, Alessandra. **Lentidão Suprema: STF leva, em média, cinco anos para julgar ações que ferem a Constituição** – Tribunal levou 24 anos para, ao decidir

sobre um processo, dizer que o assunto não era com ele. Jornal O Globo on line, 19.05.2014. Disponível em: < http://oglobo.globo.com/brasil/lentidao-suprema-stf-leva-em-media-cinco-anos-para-julgar-acoes-que-ferem-constituicao-12525704>, acesso em 02.10.2014, às 18.23h.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, Título original: Taking rights seriously.

_____. **Levando os Direitos a Sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Título original: Law´s empire.

_____. **Taking Righs Seriously**, Cambridge: Harvard University Press, 1978.

_____. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Título original: A matter of principle.

ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ENTERRÍA, Eduardo García de. **La constitución como norma y el tribunal constitucional**. Madrid, 1985.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. U. S. Suprem Court Constitucional. **Walz v. Tax Commission of City of New York, 397 U. S. 664 (1970)**. Frederick WALZ, Appellant. TAX COMISSION OF the CITY OF NEW YORK, Appellee, nº 135, Argued Nov. 19, 1969, Decided May 4, 1970. Disponível em http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=397&invol=664. Acesso em 06.10.2014.

FABRETTI, Ládio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6. ed. rev. e atual. com a LC n. 118/2005. São Paulo: Atlas, 2005.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária, *in* **Revista de Direito Administrativo**, n. 47.

_____. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

_____. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro:

Forense, 2002.

_____. Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, v. 66, out./dez. 1961.

_____. Interpretação e Integração da Lei Tributária, *in* **Revista de Direito Administrativo**, n. 40.

_____. **Introdução ao Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FARIA, José Eduardo. **O Direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERNANDES E PEIXOTO, Maurício Muriack de Fernandes. Do constitucionalismo social ao desconstitucionalismo neoliberal: uma análise da historicidade do movimento constitucional no início do século XXI sob uma perspectiva da reconstrução fraternal do humanismo. **Revista Amicus Curiae**. v. 8, nº 8, Criciúma: UNESC, 2011.

FERNANDES, Luis Dias. **Repetição do Indébito Tributário**. Dissertação de Mestrado apresentada perante o Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1995, (orientador Professor Doutor Alcides Jorge Costa).

FERRAZ JÚNIOR. Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980

_____, Tércio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Tércio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. In: **Revista de Direito da Concorrência**, n. 9, jan-mar/2006.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição: Mutações Constitucionais e Mutações Inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1975.

_____. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Estado de Direito e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. O sistema constitucional brasileiro e as recentes inovações no controle de constitucionalidade (Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999). **Revista de Direito Administrativo**, vol. 220 – abril/junho 2000.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. São Paulo, 2010. 164f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário – Orientador: Estevão Horvath) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

FERREIRA, Luiz Pinto. **Educação e Constituinte**. In: Revista de Informação Legislativa, v. 92.

FERREIRA, Odim Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, 1995.

_____. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada**: uma análise sob a perspectiva da metodologia jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Julex, 1989, v. 2.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

FISCHER, Octávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido.** 40. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.

FRISCHEISEN, Luiza Cristina Fonseca. **Políticas Públicas - A Responsabilidade do Administrador e o Ministério Público**. Max Limonad, 2000.

GADAMER, Hans-Georg, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos.** Lumen Juris, 2005

GASPARINI, Diógenes. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. **Colisão de direitos fundamentais, argumentação e ponderação** . Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

GIERKE, Otto Von. **Deutsches Privatrecht**, Leipzig, 1895, vol. I, § 60;; RUBINO. **Le Associaziioni Non Riconosciute**, Milão, n. 2.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____; MARQUES, Márcio Severo. O Direito à Restituição do Indébito Tributário, *in* **Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário**, Coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999.

GORDILLO, Agostinho, *apud* MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Teoria geral do direito. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

GORDILLO, Agustin. **Une introduction au droit**. London: Esperia Publications Ltd., 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do**

direito. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica. Conferência ao XXIV Congresso de Direito Tributário – IDEPE, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 113, 2010.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7 ed. rev.amp. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Pareceres, Juristas e Apedeutas, *in* **Revista dos Tribunais**, v. 777.

GRECO, Marco Aurélio. **ICM e ativos importados**. RT v. 578. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do código tributário nacional à repetição de indébito do ISS. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1.

_____. **Competência tributária e imunidades dos livros e do papel**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). ALVARENGA, Alessandra Isabela Drummond de *et all*. **Competência tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. Imunidade tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária** - Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUERRA, Alexandre Dartanhan de Mello; PIRES, Luis Manual Fonseca; BENACCHIO, Marcelo. **Responsabilidade Civil do Estado**: Desafios Contemporâneos. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GUIMARÃES, Marco Antônio. **As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social**. Dissertação do Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Orientador Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem, 2006.

GÜNTHER, Klaus. **The Sense of Appropriateness: Aplication Discourses in**

Morality and Law, Trad. John Farrel. Nova Iorque: State University of New York Press, 1993.

HABERMAS, Jürgen. **A constelação pós-nacional**: ensaios políticos. Tradução de Márcio Seligmann-Silva. São Paulo: Littera Mundi, 2001. Título Original: Die postnationale Konstellation: Politische Essays.

_____. O Estado nacional tem um futuro? *In* HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro** - estudos de teoria política.Tradução de George Sperber, Paulo Astor Soethe e Milton Camargo Mota. 2 ed. São Paulo: Loyola, 2004. Título original: Die Einbeziehung dês Anderen- Studien zur politischen Theorie.

HABLE, José. Instituições de Educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária: Aspectos Relevantes e Polêmicos. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

HAURIOU, Maurice. **La Théorie de l´Institution et de la Fondation**. Cahiers de la Nouvelle Journée, n. 4, 1925.

_____. **Principes de Droit Public**. 2. ed., 1916.

_____. **Principios de Derecho Público y Constitucional**. ed. espanhola, trad. de Carlos Ruiz Del Castillo, 2. ed. Madrid, s/d.

HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e Sua Repercussão no Direito Tributário, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 101, jan./dez. 2006.

_____. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 108, jan./dez. 2013.

HENSEL, Albert, *apud* VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights** – Why Liberty Depends on Taxes. New York: Norton, 1999.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima; DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Orgs.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

IPEA – **Texto para discussão nº 1.335 – Juventude e Políticas Sociais no Brasil**. Jorge Abrahão de Castro e Luseni Aquino – Organizadores, Abril de 2008.

IRTI, Natalino**. L´ordine giuridico del mercado**. 3. Ed. Roma: Laterza, 1998.

JAYME, Erik. Direito internacional privado e cultura pós-moderna. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRGS**, Porto Alegre: PPGDir – UFRGS, vol. 1, n. 1, mar. 2003.

JELLINEK, Georg. **Allgeneine Staatslehre**. Bad Hommburg: Max Gehlen, 1966.

_____. **Reforma y Mutación de la Constitución**, tradução espanhola de Christian Förster, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

_____. **Sistema del Diriti Pubblici Subbietivi**. Milano: Societè Editrice Libraria, 1912.

JÈZE, Gaston. **Cours de science et legislation financiers**. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1923.

_____. **Cours Elémentaire de Science dês Finances et de Législation Financière Française**, Paris, 5. ed., 1912.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, jun. 1987.

KIRCHHOF, Paul. **Besteuerung und Eigentum**. VVDSTRL 39: 218, 1981.

KLEIN, Friedrich. **Eigentumsgarantie und Besteuerung**. Steuer und Wirtschaft 43 (1): 481, 1966.

KRELL, Andreas Joachim. **Controle judicial dos serviços públicos na base dos direitos fundamentais sociais** *in* SARLET, Ingo Wolfgang (org.). A Constituição Concretizada – Construindo Pontes entre o Público e o Privado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

_____. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Fabris, 2002.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. Introdução à economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LA GRESSAYE, Jean Brethe de; LÉGAL, Alfred. **Le Pouvoir Disciplinaire dans les Institutions Privées**, Paris, 1938.

LAFER, Celso. **A Reconstrução dos Direitos Humanos**. Companhia de Letras, *apud* **ARE 639.337 AgR/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.08.2011, DJe 14.09.2011.

LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie**. 8. ed. Paris: Presses Universitaires, 1960.

LAUFENBURGER, Henry. La distinzione fra imposte dirette ed indirette. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza dele Finanze e Rivista Italiana di Diritto Finanziario**, Milano, mar. 1954.

LEITE, Harrison Ferreira. Em prol da imunidade recíproca. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 60, ano 13, jan./fev. 2005.

LIMA, Maria Cristina de Brito. **A educação como Direito Fundamental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

LIN, DAU-LIN, Hsü. **Mutación de La Constitución**, tradução espanhola de Christian Förster e Pablo Lucas Verdú, Bilbao, 1998.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoria de la Constitución**. Barcelona: Ariel, 1983.

LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución**. 4. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 1991.

_____. **Los Derechos fundamentales**. 8.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto –**

Incoerências e Contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

MACHADO, Eduardo Muniz. A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito. In: CAMPOS, Dejalma (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 57, ano 12, jul./ago. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Comentários ao código tributário nacional** – Artigos 139 a 218, São Paulo: Atlas, 2005, v. 3.

_____. **Curso de Direito Tributário,** 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas Tributárias, n.4).

_____. **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACIEL, Miguel Ângelo. A função do tributo em tempos de igualdade baseada na

dignidade humana. In: PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MAIOR, José Souto Borges. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. Hermenêutica no direito tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARCHESAN, Ana Maria Moreira. O princípio da prioridade absoluta aos direitos da criança e do adolescente e a discricionariedade administrativa. In: **Revista dos Tribunais**. v. 749.

MARONE, José Ruben. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 5ª ed., Coordenador Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MARSHALL. McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316, 431 (1819). Cf. COTTON, Jr., Joseph P. (ed.). **The constitucional decisions of John Marshall**. New York: Da Capo Press. v. I.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord); MENDES, Gilmar Ferreira (Coord). **A Ação Declaratória de Constitucionalidade**: A Inovação da Emenda Constitucional 3/93. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais, Parecer, *in* **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Revista dos Tribunais, v. 4.

_____. Imunidades condicionadas e incondicionadas. Inteligência do art. 150, inc. VI e § 4º e art. 195, § 7º, da Constituição Federal. **Cadernos de Direito tributário e Finanças Públicas**. v. 26. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Imunidades tributárias: teleologia. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 166, jul. 2009.

_____. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas. Direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar. **Revista Dialética de Direito Tributári***o*. v. 105. São Paulo: Dialética, 2004.

_____; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de**

constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.686, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades de entidades religiosas e de assistência social, sem fins lucrativos – aspectos constitucionais e de legislação complementar e ordinária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196, jan. 2012.

_____; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das entidades de assistência social e filantrópicas. *In*: **Grandes questões atuais do direto tributário**. São Paulo: Dialética, 2003, v. 7.

_____. Prefácio. *In*: Amaro, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Mauro Pereira. Os Princípios e a Normatividade Jurídica. **Revista Normatividade Jurídica**. Rio de Janeiro: EMERJ, 2013.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Imunidade e isenção para as instituições de educação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A imunidade dos municípios e a cobrança do ICMS nas contas de telecomunicações e energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 74. São Paulo, nov. 2001.

_____. Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coords.); NARDELLI, Thiago Rocha (org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: Idenc, 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MAZETO, Cristiano de Souza; RIBEIRO, Maria de Fátima. A imunidade dos partidos políticos e suas repercussões no contexto econômico e social. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (coords.). **Imunidade tributária**: MP, 2005.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **Regime Jurídico do Ministério Público**. 3. ed. Saraiva, 1996.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Tratados internacionais de direitos humanos e direito interno**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. Introdução, *in* **Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Interpretação e Integração da Legislação Tributária, *in* **Curso de Direito Tributário** (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **IPI – Teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. **Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MENCK, José Thadeu Mascarenhas. A assistência social sob a ótica constitucional: os limites da regulamentação infraconstitucional e o alcance da política nacional de assistência social. In: PAES, José Eduardo Sabo (Coord.). **Terceiro setor e tributação**. v. 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais.** 1. ed. 2ª tiragem. Brasília Jurídica, 2002.

MENDES, Guilherme Adolfo. Direito e Tradução, *in* **Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009.

MESSINEO, Francesco. **Manuale di Diritto Civile e Comerciale**. 8. ed. Milão, 1950, tomo I, n§ 1º, n. 13.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributário**. Trad. Julio Banacloche. Madri: EDERSA, 1975.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti de, *apud* FRIEDE, Reis. **Ciência do direito, norma, interpretação e hermenêutica jurídica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

_____. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970.

_____. **Comentários à constituição de 1937**. Rio de Janeiro: Irmãos Pogetti, v. III, 1938.

_____. **Comentários à constituição de 1946**. São Paulo: Max Limonad, 1953, vol. 1.

_____. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de

1969, t. I. São Paulo: RT, 1969.

_____. **Comentários à constituição de 1946**. São Paulo: Max Limonad, 1953, vol. 2.

_____. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral**. Rio de Janeiro, v. 1, 1954.

_____. **Comentários à constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970.

_____. **Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1988. Tomo II.

_____. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra, 1983, II.

_____. **Manual de Direito Constitucional**, tomo IV: Direitos Fundamentais. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

MIRKINE-GUETZÉVITCH, Boris. **Nouvelles Tendances du Droit Constitutionnel**. Paris: Marcel Giard, 1931.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, CEU, 1998.

_____. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.34, p.19-40, 1998.

_____. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Sistema tributário na constituição de 1969**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

MORAES, Guilherme Peña de. **Direitos Fundamentais**: conflitos e soluções. Niterói, RJ: Frater et Labor, 2000.

MORO, Sergio Fernando. **Jurisdição constitucional como Democracia**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. Por uma revisão da teoria da aplicabilidade das normas constitucionais. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, ano 9, n. 37, out-dez. 2001.

MÖRSCHBÄCHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Editora Síntese, 1977.

_____. **Repetição do indébito tributário indireto**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MOURA, Laércio Dias. **A educação católica no Brasil**. São Paulo: Loyola, 2000.

NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). **Imunidade tributária recíproca – Um resgate da doutrina de Baleeiro**. Juiz de Fora: IDENC, 2008.

NERY JUNIOR, Nelson. **O Ministério Público e as Ações Coletivas**. In: MILARÉ, Édis (coord.). **Ação Civil Pública**. Revista dos Tribunais, 1995.

NETO, Glacy Maria Puerari. Conceito e evolução da previdência social. **Revista Estudos Jurídicos**, n. 2, v. 1. São Leopoldo: Escola de Direito da UNISINOS, 1971.

NEVIANI, Tarcício. **A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa, **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. A consideração econômica no direito tributário. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. (Dir.). (Col.). **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **A imunidade contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

_____. As imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como: Santas Casas de

Misericórdia, SESC, SENAC, SESI, SENAI e congêneres. **Direito tributário atual**. v. 11-12. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992.

_____. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da EC 3/93**. Caderno de direito constitucional e ciência política, ano 3, n. 13, out./dez. 1995.

NUNES, António José Avelãs. **Do capitalismo e do socialismo**. Coimbra: Atlântida Editora, 1972.

NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord.). **Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins.** São Paulo: Lex Editora, 2005.

OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias – taxas e preços públicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PADOVER, Saul K. **A Constituição Viva dos Estados Unidos**, 2. ed. São Paulo: Ibrasa – Instituição Brasileira de Difusão Cultural, 1987.

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PALOMBELLA, Gianluigi. Si possono conoscere i valori nel diritto? Per um modello epistemológico e pratico. **Rivista critica del diritto privato**. Napoli: Jovene, 1998, XVI, n. 1-2.

PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica**: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

PAULA, Daniel Gioti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 153. São Paulo: Dialética, 2008.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 12.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PEDRA, Adriano Sant´Ana. **A Constituição Viva: Poder Constituinte Permanente e Cláusulas Pétreas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2005.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia – conceitos fundamentais***,* RJ: Forense, 1989.

PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **Os direitos humanos e a tributação**: a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006, 149f. Dissertação de Mestrado em Direito Internacional econômico – Orientador José Eduardo Sabo Paes.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

PIAGET, Jean. **Para onde vai a educação?** 11. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1991.

PINTO, Olavo Bilac. Finanças e Direito, *in* **Revista Forense**, ano 37, vol. 82, fasc. 442, 1940.

PIOVESAN, Flávia (Coord.). **Direitos Humanos, globalização econômica e integração regional**: desafios do direito constitucional internacional. São Paulo: Max Limonad, 2002.

PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: McGraw-Hill, 1999.

PIZOLIO Jr. Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, jan./mar. 1996.

POLANYI, Karl. **A grande transformação – As origens da nossa época**. 2. ed. Trad. Portuguesa de Fanny Wrobel, Rio de Janeiro: Campus, 2000.

PORTELLA, Simone de Sá. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009.

PRICE WATERHOUSE. **A Constituição do Brasil de 1988**. São Paulo: Price Waterhouse, 1989.

PULIDO, Carlos Bernal. **El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; 2003.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. Consideração do ISS como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário: breve revisitação do tema. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RAMOS, Elival da Silva. **Perspectivas de evolução do controle de constitucionalidade no Brasil**. Tese apresentada à faculdade de direito da Universidade de São Paulo, para inscrição em concurso público visando ao provimento de cargo de professor titular, junto ao departamento de direito do Estado – área de direito constitucional. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A imunidade tributária dos templos religiosos e das instituições de educação e de assistência social**: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade. Dissertação do Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Orientadora Profª. Drª. Liziane Angelotti Meira, 2009.

REIS, Carlos Nelson dos; PESTANO, Cíntia Ribes. A especificidade da Assistência Social: algumas notas reflexivas. **Revista Virtual Textos & Contextos**, nº 5, nov. 2006.

ROCHA, Fernando Luiz Ximenes. **Controle de Constitucionalidade das Leis Municipais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

ROLPH, Earl Robert. Teoria de la Economía Fiscal, Madrid, 1958, trad. de **The Theory of Fiscal Economies**, California, 1954.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). **Direito tributário**: estudos de casos e problemas. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1974.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Emílio ou da educação**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

_____. **O contrato social**. Trad. Antônio de P. Machado. Rio de Janeiro: Ediouro, 1995.

RUGGERI, Antonio. Giurisprudenza costituzionale e valori. **Diritto Pubblico**. Padova: CEDAM, 1988, I.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos**: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica (princípios e fundamentos jurídicos)**. São Paulo: Malheiros, 2001.

SAMUELSON, Paul Anthony; NORDHAUS, Willian D. **Economics**. McGraw-Hill, 1992, trad. port. de E. Nobre Fontana e J. Pires Gomes, **Economia**. Lisboa, McGraw-Hill, 14. edição, 1993.

SANTOS, Mário Cesar dos. **As Fundações Municipais de Educação Superior – A Imunidade Tributária e a Vinculação ao PROUNI**. Tese do Programa de Doutorado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí, 214f. – Orientador Prof. Dr. Zenildo Bodnar, 2009.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998 (Pesquisas Tributárias 4).

SARLET, Ingo Wolfgang. **Algumas considerações em torno do conteúdo, eficácia e efetividade do direito à saúde na Constituição de 1988**. In: Interesse Público. Notadez, 2001. n. 12.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do

Advogado, 1998.

_____. **Os direitos sociais como direitos fundamentais**: seu conteúdo, eficácia e efetividade no atual marco jurídico-constitucional brasileiro. In: LEITE, George Salomão, SARLET, Ingo Wolfgang (Coords.). **Direitos fundamentais e Estado Constitucional**: estudos em homenagem a J. J.Gomes Canotilho. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: RT, 1998.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. *In*: **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 4, n. 13, jan-mar/2006.

SCHMÖLDERS, Günter. **Teoria general del impuesto**. Trad. Luiz A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.

SCHNAID, David. **Filosofia do direito e interpretação**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2004.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Incidem as Contribuições Sociais sobre o Faturamento das Empresas de Energia Elétrica, Telecomunicações, Derivados de Petróleo, Combustíveis e Mirerais do País (CF art. 155, § 3º)?, *in* **Grandes Questões do Direito Tributário**, v. 2. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: IBET, 1998.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt** (trad. franc. de L. Suret, Paris, V. Giard & E. Brière, 1910.

SERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria**. São Paulo, Max Limonad, 2000.

SGARBOSSA, Luís Fernando. **Crítica à Teoria dos Custos dos Direitos.** Fabris Editor, 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, Enio. **Limitações constitucionais tributários no direito norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2001.

SILVA, Floriano Correa Vaz da. **Direito Constitucional do Trabalho**. São Paulo: LTR, 1977.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3. ed. Malheiros, 1998.

_____. **Curso de direito constitucional positivo.** 14. ed. rev. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. 1998.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SILVA, Luis Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Princípios e regras**: mitos e equívocos acerca de uma distinção. In: BONAVIDES, Paulo. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte: Del Rey, n. 1, jan./jul. 2003.

_____. **Direitos fundamentais conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. - 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e Interpretação Jurídica.** São Paulo: Saraiva, 2010.

SOBRINHO, José Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001.

_____. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

_____. Restituição de Impostos Indiretos, in **Revista de Direito Administrativo**, v. 21, Julho-Setembro de 1950.

SPLICIDO, Christiane. **A validade do princípio da dignidade da pessoa humana e o pós-positivismo**. Revista Direito e Práxis, vol. 4, n. 1, 2012.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise***:* uma exploração hermenêutica da construção do direito. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

_____. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). **Reflexões sobre Política e Direito** – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.

STUMM, Raquel Denize. **Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro**. Livraria do Advogado, 1995.

SUNDFELD, Carlos Ari. "**Princípio é Preguiça**?", *in* Direito Administrativo para Céticos, São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TAVARES, Alexandre Macedo. A desregrada aplicação do art. 166 do código tributário nacional como "matéria prima" da reprovável "indústria da inconstitucionalidade útil". **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 136, jan. 2007.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Tratado de arguição de preceito constitucional fundamental**: lei n. 9.868/99 e lei n. 9.882/99. São Paulo: Saraiva, 2011.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TIPKE, Klaus *et al*. **Direito tributário**. Trad. port. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris: 2008.

_____. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. **Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Tradução Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____; LANG, Joachin. **Direito Tributário ("Steuerrecht")**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, v. 1.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito Processual Geral**, Rio de Janeiro, nº 58, 2004.

_____. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. As Influências Germâmicas no Direito Financeiro e Tributário Brasileiro, *in* **Revista de Direito Tributário**, v. 73.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidade e isonomia. v. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VAINER, Bruno Zilberman. **Breve histórico acerca das constituições do Brasil e do Controle de Constitucionalidade Brasileiro**. Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC nº 16, jul/dez. 2010.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte. Del Rey, 2000.

VALLE, Maurício Dalri Timm. Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro** – RIDB, Ano 2, nº 12, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**. Belém: Cejup, 1999.

VICENTE, Marcelo Alvares. Imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos: aplicação do princípio em relação às contribuições sociais. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**. v. 20. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIGO, Rodolfo Luis. **Los princípios jurídicos: perspectiva jurisprudencial**. Buenos Aires, Depalma, 2000.

VIVIANI, Maury Roberto. *In*: PASOLD, Cesar Luiz (org.). **Primeiros Ensaios de Teoria do Estado e da Constituição**. Curitiba: Juruá, 2010.

VOJVODIC, Adriana de Morais; MACHADO, Ana Mara França; CARDOSO, Evorah Lusci Costa. **Escrevendo Um Romance, Primeiro Capítulo: Precedentes e Processo Decisório no STF**, *in* Revista Direito GV 09, v. 5, n. 1, Jan-Jun. 2009.

VOLPE, Giuseppe. **L'ingiustizia delle leggi – studi sui modelli di giustizia costituzionale**. Milano: Giuffrè, 1977.

VON TUHR, A. *Derecho Civil.* **Teoría general del derecho civil alemán – los derechos subjetivos y el patrimonio**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

WAGNER, Adolph *et al*. **Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie. In einzelnen selbständigen Abtheilungen**. Alemanha, Leipzig, C. F. Winter, 1893.

WALD, Arnold. **Aspectos constitucionais do poder monetário**. Revista da AJURIS. Porto Alegre: AJURIS, nº 49, Julho/1990.

WALZ, Rainer. **Grundrechte und Staatszielbestimmungen im Bundesstaat**. AÖR 112 (1): 27, 1987.

WOLKMER, Antônio Carlos. **Constitucionalismo e direitos sociais no Brasil**. São Paulo: Acadêmica, 1989.

XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 52, jan. 2000.