

A INSEGURANÇA DAS ENTIDADES DO 3º SETOR EM RELAÇÃO ÀS REGRAS DE IMUNIDADE E A DIMINUIÇÃO SISTEMÁTICA DA ARRECADAÇÃO MUNICIPAL

THE INSECURITY OF THE 3RD SECTOR ENTITIES REGARDING RULES OF IMMUNITY AND SYSTEMATIC DECREASE OF MUNICIPAL COLLECTION

Marcelo Ricardo Escobar¹

SUMÁRIO: introdução; 1 estado de direito—contextualização histórica e o futuro do estado constitucional de direito; 1.1 ESTADO LEGISLATIVO DE DIREITO E POSITIVISMO JURÍDICO; 1.2 ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO E CONSTITUCIONALISMO RÍGIDO; 1.3 MUDANÇAS INSTITUCIONAIS E MUDANÇAS CULTURAIS; 1.4 A CRISE HODIERNA DOS DOIS MODELOS DE ESTADO DE DIREITO; 1.5 O FUTURO DO ESTADO LEGISLATIVO DE DIREITO PERSPECTIVAS DE REFORMA; 2. A insegurança das entidades em relação às regras de imunidade; 2.1 Imunidade tributária; 2.2 A insegurança das entidades; 3 Adi 1.923-5/df; Considerações Finais; Referências Fontes Citadas.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade realizar uma análise perfunctória acerca do vigente sistema legislativo brasileiro, especialmente no que se refere à tributação municipal das chamadas “ENTIDADES DO 3º SETOR”, para identificarmos os problemas práticos vivenciados tanto pelo poder público, quanto pelas entidades, em relação à fruição da imunidade e a conseqüente diminuição da arrecadação municipal, partindo de uma análise histórica evolutiva, que culmina no crescimento exponencial das leis com o conseqüente declínio das codificações e a crescente incerteza e ingovernabilidade de todo o sistema jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação; Terceiro setor; Imunidade.

ABSTRACT

This study aims to conduct a perfunctory study about the current Brazilian

¹ Doutorando em Direito Tributário pela PUC/CP. Mestre em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Foi Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Foi Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor de Direito do Estado nos cursos de pós-graduação *latu sensu* da Rede LFG. Especialista em Direito Empresarial pela PUC/SP. Sócio do escritório [Escobar Advogados](mailto:escobar@escobaradvogados.com.br). escobar@escobaradvogados.com.br

legislative system, especially with regard to tax municipal-called "Third Sector", to identify the practical problems experienced both by the public, and entities, especially with regard to the enjoyment of immunity and consequent decrease in municipal tax collection, from a historical analysis of evolution, culminating in the exponential growth of laws with the consequent decline of the encodings and the increasing uncertainty and ungovernability of the entire legal system.

KEY WORDS: Taxation; third sector; immunity.

INTRODUÇÃO

Em proêmio, cumpre-nos tecer breves considerações acerca dos institutos aqui abordados.

A divisão do Direito em público e privado remete ao século II, onde encontramos nas lições de *ENEO DOMITIUS ULPIANUS*, ou simplesmente *ULPIANO*², a segregação do Direito entre público e privado.

Descreveu o ínclito jurista e prefeito pretoriano, que o direito público é aquele que disciplina o modo de ser do Estado romano; o privado o interesse dos particulares³, motivo pelo qual determinadas questões são de utilidade pública, outras privadas⁴.

Desta dicotomia decorre a utilização do vernáculo "*setor*" para se referir ao ramo do direito denominado público e ao ramo do direito intitulado privado.

O maniqueísmo desta divisão deixou de possuir um caráter dualístico, a partir do momento em que a história moderna exsurgiu evidenciando a míngua estatal e a latente necessidade de se atribuir ao setor privado, uma parcela da sua atuação.

Neste contexto, o Brasil, como reiteradamente demonstra a nossa história, simplesmente importou um termo usado pelos países tidos como modelo, no lugar de desenvolver os seus próprios conceitos, gerando no futuro, uma

² ULPIANO, "*Digesto*", I, I, I e 4.

³ RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos** – anotada e atualizada por Ovídio Rocha Sandoval, p. 243.

⁴ *Hujus studii duae sunt positiones, publicum et privatum. Publicum jus est, quod ad statum rei Romanae spectat, privatum quod ad sinlorum utilitaem; sunt enim quaedam publice utilia, quaedam private.*

verdadeira “*colcha de retalhos*” e uma insegurança jurídica tanto para a administração quanto para os administrados.

Tal atitude não é pioneira, remontando à edição do Decreto nº 01 de 15 de novembro de 1889, quando o Marechal MANUEL DEODORO DA FONSECA, assessorado por RUI BARBOSA, dentre outros⁵, proclama *provisoriamente* e decreta como forma de governo na Nação Brasileira, a República Federativa, espelhando-se no modelo federativo americano.

Apesar de o federalismo brasileiro ser completamente diferente do adotado nos Estados Unidos da América – principalmente em relação à chamada federação municipalista com a conseqüente fragilização dos estados – tanto o vernáculo, quanto o modelo foram praticamente adotados, sem a prévia e esperada “*nacionalização*” do conceito.

Vale ainda registrar que a idéia de tornar permanente o que é provisório também remonta àquela época.

Quanto ao termo objeto do presente estudo, tem-se que “*terceiro setor*” é mais uma tradução literal do inglês “*third sector*”, sendo certo que existem diversos embates quanto à eleição do termo, vez que o Estado constitucional de Direito que possuímos promulgou em 1988 uma Constituição Econômica.

E é justamente da economia que se extrai o tradicional conceito subdividido em *Primeiro, Segundo e Terceiro Setor*, sendo esse relativo ao comércio e aos serviços, este à indústria, e aquele à agricultura e agropecuária.

Mesmo que afastássemos a conceituação econômica do termo “*terceiro setor*”, outra questão que merece destaque, é a de que a expressão, em breves linhas, visa abarcar a mescla das atividades entre o setor público e o privado, sem levar em conta a existência prévia e já consolidada das sociedades de *economia mista*.

⁵ Aristides da Silveira Lobo, Quintino Antonio Ferreira de Souza Bocaiúva, Benjamin Constant Botelho de Magalhães e Eduardo Wandenkolk.

Veja que o presente estudo não visa esgotar a matéria, tratando-se, novamente, de um estudo perfunctório, adotar-se-á a expressão: ENTIDADES EDUCACIONAIS E ASSISTENCIAIS PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS.

Os motivos para referida eleição derivam da previsão constitucional contida na alínea "c", do inciso VI do art. 150 da CF/88⁶.

1 ESTADO DE DIREITO – CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA E O FUTURO DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO

Para que possamos entender os motivos que levaram ao enfraquecimento do Estado de Direito e a conseqüente necessidade de transferir às Entidades Educacionais e Assistenciais Privadas sem fins lucrativos, parte da atuação social do Estado, *mister* se faz, traçarmos breves considerações acerca do que vem a ser o próprio Estado de Direito.

Esta breve jornada basear-se-á na resenha por nós realizada do excelente artigo publicado pelo ínclito jurista italiano LUIGI FERRAJOLI, intitulado "*O Estado de Direito entre o passado e o futuro*".⁷

A expressão "*Estado de Direito*" possui dois significados: qualquer ordenamento no qual os poderes públicos são conferidos pela lei e exercidos nas formas e com os procedimentos por ela estabelecidos; e ordenamentos nos quais os poderes públicos estão igualmente sujeitos à lei, não apenas quanto às formas, mas também quanto aos conteúdos do seu exercício.

Ambos os significados advêm de dois modelos normativos de direito diversos, correspondentes a duas experiências históricas também diversas, todas ocorridas no território europeu.

⁶ 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;

⁷ COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (organizadores); SANTORO, Emilio (colaborador) – **O Estado de Direito – História, teoria, crítica. Tradução: Carlo Alberto Dastoli**, pg. 417 a 464.

Senão vejamos.

O primeiro modelo, o *paleojuspositivismo*, foi o precursor do ESTADO LEGISLATIVO DE DIREITO, que culmina com o nascimento do Estado moderno e afirmação do princípio da legalidade como norma de reconhecimento do direito existente.

O segundo, *neojuspositivismo* faz aflorar o ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO, surgido após a Segunda Guerra Mundial, com constituições rígidas como normas de reconhecimento do direito válido e, principalmente, do controle jurisdicional de constitucionalidade sobre as leis ordinárias.

1.1 ESTADO LEGISLATIVO DE DIREITO E POSITIVISMO JURÍDICO

LUIGI FERRAJOLI expõe que o Direito pré-moderno era caracterizado pela sua forma não legislativa, preponderantemente jurisprudencial e doutrinária. As leis regulavam instituições diversas (Império, Igreja, os Príncipes e as Comunas) sendo que a produção jurídica não era monopolizada.

Os conflitos entre essas instituições foram os conflitos pela soberania, pelo monopólio na produção jurídica.

Estes conflitos perduraram até o nascimento do Estado moderno, Estado legislativo de Direito, pois até o seu surgimento, a unidade do direito era assegurada pela doutrina e pela jurisprudência.

No Estado pré-moderno, a *norma de reconhecimento do direito* existente no sistema jurídico doutrinário e jurisprudencial é válida por sua verdade, pela respeitabilidade de quem a propõe, e não pela força da autoridade que a põe.

Continua o jurista italiano dizendo que a relação do direito com a *natureza da ciência jurídica* é imediatamente normativa e se identifica com o próprio direito, ante a ausência de um direito positivo objeto da ciência jurídica, há apenas o direito transmitido pela tradição e constantemente reelaborado pela sabedoria dos doutores.

A *jurisdição* resume-se na produção jurisprudencial do próprio direito e não na aplicação de um direito "*dado*" ou pressuposto, decorrente da sujeição do juiz à lei.

Na mudança advinda com o princípio da legalidade troca-se a respeitabilidade dos doutores como título de legitimação pela autoridade da fonte de produção. A verdade, a substância é substituída pela legalidade, pela forma dos atos normativos.

Com esta alteração apresenta-se o primeiro limite contra o arbítrio, garantindo a igualdade de liberdade e certeza.

O Estado moderno de Direito nasce na forma do Estado legislativo de Direito.

Todas as normas jurídicas existem e são simultaneamente válidas, desde que "*postas*" por autoridades dotadas de competência normativa.

Dissocia-se "*validade*" das normas na noção de "*justiça*" e "*verdade*", pela simples promulgação na forma de lei, por sujeitos habilitados por ela. A validade independe da justiça – traço lógico do positivismo jurídico.

A *natureza da ciência jurídica* deixa de ser meramente normativa e passa a ser uma disciplina explicativa de um objeto – o direito positivo – autônomo e separado dela.

Altera-se a *jurisdição* que passa a ser chamada a examinar os fatos previstos e nomeados na lei, i.e. os crimes e os tributos.

1.2 ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO E CONSTITUCIONALISMO RÍGIDO

Prossegue LUIGI FERRAJOLI dizendo que Neste último meio século operou-se a segunda alteração, subordinando a lei, a uma "*lei*" superior: a constituição.

No plano da *natureza do direito*, a positividade estende-se da lei às normas que regulam os seus conteúdos, implicando em uma separação entre validade e vigor, forma e substância das decisões.

Quanto à *interpretação* e aplicação da lei, altera-se também o papel do juiz e de sua sujeição.

No que se refere à ciência jurídica, essa deixa de ser meramente descritiva e passa a ser crítica e projetual em relação ao seu próprio objeto, com a inserção do "*princípio da legalidade substancial ou estrita legalidade*" que vincula a norma também a uma substância, à coerência com os princípios e os direitos constantes na constituição.

1. 3 MUDANÇAS INSTITUCIONAIS E MUDANÇAS CULTURAIS

Expõe ainda o professor italiano que o que divide o direito moderno do pós-moderno é o princípio da *estrita legalidade* ou da *legalidade substancial*.

Outra alteração importante refere-se à linguagem jurídica, que deixa de ser pura sintática sobre a formação das leis, surgindo as regras semânticas que vinculam o seu significado – deixam de ser regras sobre "*como*" se diz o direito, e passam a ser regras sobre "*o que*" o direito pode dizer ou não dizer.

Essas mudanças advém de alterações culturais no imaginário dos juristas, que passaram a adotar o positivismo jurídico como modelo.

A mudança do pensamento fez com que as alterações fáticas ocorressem.

Muito antes do surgimento do Estado constitucional de Direito, as premissas institucionais e teóricas do constitucionalismo já estavam presentes.

Elenca FERRAJOLI que as constituições rígidas previam procedimentos rigorosos para suas modificações: (i) a francesa de 1875 previa que as alterações constitucionais fossem deliberadas pelas duas Câmaras (dos Deputados e o Senado – reunidas em uma única e apropriada "*assemblée nationale*"); (ii) a de

Weimar da República alemã (art. 76) previa a presença de ao menos 2/3 dos membros do *Reichstag* (assembleia dos diversos estados que compunham o Império, depois uma espécie de parlamento eleito democraticamente pelo povo) e o voto de 2/3 dos presentes; (iii) a belga de 1831 previa que caso o poder legislativo declarasse a necessidade de uma revisão, as Câmaras seriam dissolvidas e a revisão aprovada por novas Câmaras; e (iv) o art. 94 da constituição dinamarquesa de 1915, assim como o atual art. 88 da de 1953 prevêm o dissolvimento do Parlamento logo após qualquer proposta de revisão, com a votação pelo novo Parlamento e um referendo Popular.

Logo que surgiram, as constituições eram vistas como simples leis também. O legislador era concebido como onipotente, assim como a política, da qual a legislação é o produto e o instrumento.

Somente com o final da Segunda Guerra é que se passou a anular as leis inconstitucionais por obra de Cortes específicas e não mais pela simples não aplicação no caso concreto, por isso que se diz que as constituições somente foram descobertas nestas últimas décadas.

1. 4 A CRISE HODIERNA DOS DOIS MODELOS DE ESTADO DE DIREITO

Após as considerações acima, LUIGI FERRAJOLI infere que tanto o modelo de Estado legislativo de Direito, quanto o de Estado constitucional de Direito estão em crise, comprovada pela regressão a um direito jurisprudencial de tipo pré-moderno, decorrente da inflação legislativa e da disfunção da linguagem legal.

O resultado do crescimento exponencial das leis é o declínio das codificações e a crescente incerteza e ingovernabilidade de todo o sistema jurídico, gerando um direito *máximo*, maximamente ineficiente, maximamente atigarantista, nas palavras do autor italiano.

Tal ineficiência legislativa influencia diretamente na eficiência da máquina judiciária, que fica obstruída por uma infinidade de processos cartáceos inúteis e custosos, cujo único resultado é o de ofuscar no senso comum a fronteira entre

lícito e ilícito e de subtrair tempo e recursos às investigações mais importantes destinadas sempre mais àquela forma de anistia sub-reptícia, que é a prescrição.

Tal situação é mais evidente no processo de integração europeia, que substituiu a estrutura piramidal das fontes, por um amontoado de fontes pertencentes a ordenamentos diversos como na União Europeia e nas Nações Unidas.

Poder-se-ia dizer que estamos diante do surgimento de um estado neo-absolutista. A globalização é interpretada como a falta de um direito público, produzida pela falta de limites, regras e controles. O "*direito da globalização*" amolda-se às formas privadas do contrato, o que demonstra um primado incontestável da economia sobre a política e do mercado sobre a esfera pública.

É o retorno do absolutismo, manifestado na ausência de regras do anarcocapitalismo moderno.

1.5 O FUTURO DO ESTADO LEGISLATIVO DE DIREITO PERSPECTIVAS DE REFORMA

Conclui o professor italiano dizendo que os motivos elencados no item acima vêm minando o Estado de Direito e os seus paradigmas.

Não se sabe se o Estado de Direito será fortalecido ou dissolvido.

Lança como alternativa seria a substituição da simples reserva de lei com uma "*reserva de código*", introduzindo como princípio em nível constitucional, segundo o qual nenhuma norma pode ser introduzida senão através de uma modificação ou integração a ser aprovada com procedimento agravante.

Seria uma "*metagarantia*" contra o abuso da legislação especial, que colocaria um fim no caos existente.

Esta restauração e o fortalecimento do princípio da mera legalidade remete ao fortalecimento do princípio da estrita legalidade.

A lei deve ser condicionante se e somente se ela for também juridicamente condicionada – antiga receita iluminista.

Outra dificuldade observada pelo doutrinador italiano é a *refundação* do Estado Social, vez que o fornecimento de serviços sociais por parte da esfera pública requer, de qualquer modo, o desenvolvimento de custosos aparelhos burocráticos, que podem ser convenientemente reduzidos e simplificados com a construção de um Estado Social de Direito que além de garantir os direitos fundamentais, traria também os conteúdos dos serviços e como derivaria declinação destes segundo a lógica universalista das garantias dos direitos sociais em vez das intervenções discricionárias e seletivas de tipo burocrático.

2 A INSEGURANÇA DAS ENTIDADES EM RELAÇÃO ÀS REGRAS DE IMUNIDADE

Antes de analisarmos a questão da insegurança das entidades em relação às regras de imunidade, cumpre-nos tecer breves considerações acerca do instituto.

2.1 Imunidade Tributária

Registramos em proêmio que utilizamos a expressão genérica “imunidade tributária”, posto que trataremos da imunidade tanto em relação aos impostos, quanto à relativa às Contribuições.

Não é objeto do presente trabalho nos embrenharmos no alcance da expressão imunidade tributária, todavia, ante a volatilidade da doutrina quanto à possibilidade dela albergar outros gêneros tributários que não os impostos, cumpre-nos abrir um breve parêntese.

A doutrina tradicional defendia a ideia de que as imunidades seriam aplicáveis somente aos impostos, todavia, esse entendimento foi revisto tomando por base

que a Constituição de 1988 concedeu imunidades às demais espécies tributárias como as taxas e as contribuições sociais.⁸

Em que pese à divergência apontada, parece-nos que atualmente a questão encontra-se menos controvertida, posto que mesmo quem defendeu a tese de que imunidade tributária por conta de sua acepção restrita, atinaria apenas aos impostos⁹, diante dos novos posicionamentos doutrinários¹⁰, houve por bem retificar o seu posicionamento.¹¹

⁸ Um exemplo da previsão constitucional quanto às imunidades às taxas, encontra-se no inciso XXXIV, do art. 5º da Constituição de 1988: “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas (...)”; já no que se refere às contribuições, mencionamos a previsão constitucional constante no art. 195, § 7º: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, que será objeto de análise pormenorizada em capítulo específico do presente estudo, inclusive no que se refere à imprecisão técnica de mencionar isenção quando refere-se a imunidade.

⁹ Como por exemplo, Roque Antonio Carrazza nas primeiras 16 edições do seu Curso de Direito Constitucional Tributário.

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho ao comentar essa restrição da imunidade tributária aos impostos é enfático: “querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forrando-se a ela as taxas e a contribuição de melhoria. Tudo sobre o fundamento de que o texto do Diploma Básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo art. 150, VI, cita, nominalmente, a espécie de tributo que Geraldo Ataliba nomina de não-vinculados. Além do mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e a contribuição de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos. Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou com o resultado de considerações metajurídicas, que não se prende ao contexto do direito positivo que vige” in *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 127/128; Regina Helena Costa também registrou sua opinião no mesmo sentido, fazendo ao final remissão a outra obra de Paulo de Barros Carvalho intitulada “*Imunidades Tributárias*”. RDTributário 27-28. São Paulo, Ed. RT, janeiro-junho de 1984, p. 94-95: “Outro ponto polêmico concernente às imunidades diz com a amplitude do instituto. Tradicionalmente, as imunidades são concebidas como exonerações tributárias que respeitam tão-somente a impostos, Todavia, temos que as imunidades são normas que não se referem apenas a impostos, como também não se resumem às chamadas ‘imunidades genéricas’. Isto porque a exoneração tributária em relação a taxas e a contribuições, assim como especificamente a um a alguns impostos, também pode ser implementada constitucionalmente, não existindo óbice algum para tanto. Como bem salienta Paulo de Barros Carvalho – em tom indignado diante da assertiva de que as imunidades restringem-se apenas a impostos –, não existe razão lógica para que o legislador constituinte, ao traçar as competências tributárias, estivesse impedido de tolhê-las no que concerne a taxas e a contribuições de melhoria em certas situações” In: *Imunidades Tributárias : Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, p. 44/45.

¹¹ Em que pese termos verificado essa questão na 17ª da obra do próprio Carrazza onde consta à pg. 620 os motivos da retificação do seu posicionamento como segue: “Percebida a cinca, estamos fazendo as necessárias retificações. Com efeito, não somos daqueles que pensam que a coerência é sinônima da mumificação das ideias. Levou-nos a mudar de opinião a leitura do excelente livro de Regina Helena Costa titulado *Imunidades Tributárias*. Seguindo a esteira desta ilustre autora, agora percebemos que concedem imunidades a taxas os seguintes dispositivos constitucionais (...)”; insta registrar que a mencionada autora, na nota de rodapé 34, constante à pg. 46 da 2ª edição da obra em comento faz constar o mesmo fato nos seguintes termos: “O professor Roque Carrazza, alterando sua opinião a respeito, adotou tal entendimento, honrando-nos com expressa citação, a partir da 17ª edição de seu Curso de Direito Constitucional Tributário, para concluir, igualmente, que ‘ao lume de nosso direito constitucional positivo, não procede a assertiva de que a imunidade tributária, no Brasil, somente alcança os impostos (21ª ed., pp. 686-688)”.

Fechando o parêntese, e precedendo ainda a conceituação do instituto, temos que a atuação estatal está adstrita a sua competência¹², e especificamente em matéria tributária, essa restrição decorre da observância à competência tributária, instituto expressamente definido na constituição.¹³

O fato das imunidades tributárias estarem definidas no texto constitucional demonstra a necessidade desse instituto ser definido pela autoridade máxima de uma nação, ou pelo diploma mais rígido. No Brasil Colônia, quando obviamente ainda não havia sido promulgada a primeira constituição brasileira, imunidades tributárias eram instituídas através de instruções do rei, como lembrado por Alcides Jorge Costa:

(...) em 26 de janeiro de 1819, uma instrução do Rei mandou entregar ao Desembargador do Paço, João Severiano Maciel da Costa, “os seus livros livres de direitos, pois não é da real intenção do mesmo senhor que os livros paguem direitos nessa alfândega, o que participo para assim se execute”. E logo depois, em 18 de outubro, houve uma determinação, referindo-se àquela determinação anterior que mencionei. Diz: “Levei à Augusta presença del Rei, nosso Senhor, o ofício de Vossa Excelência nº 57, de 03 de setembro próximo passado, em que Vossa Excelência, à vista da guia que da alfândega desta Corte se passou para se despacharem livres de direitos os anais da ciência, das artes e das letras, requer que se conceda um semelhante indulto para na alfândega desta cidade se despachar livre de direitos a porção da mesma obra que nela entrou, ao que Vossa Excelência não anuiu, sem embargo do exemplo que se mostrou, por entender que não se achava para isso autorizado, e ao mesmo Senhor houve por bem mandar declarar Vossa Excelência que não só a mencionada obra, mas as outras quaisquer permitidas, se dê despacho livre na alfândega desta cidade, como se pratica na desta Corte, pois não é sua real intenção que os livros paguem direitos.”¹⁴

Importante pontuar que a imunidade tributária outorgada em função de determinadas pessoas, situações e bens, como a conhecemos, é um instituto

¹² Segundo Roque Antonio Carrazza “competência tributária é a faculdade que as pessoas políticas têm para criar, in abstracto, tributos. Ao exercitá-la, devem descrever legislativamente os elementos essenciais da norma jurídica tributária (a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota)”. In: CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**.2004.

¹³ Arts. 153 e 154 em relação à competência tributária da União, art. 155 quanto à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, e art. 156 no que tange à competência tributária dos Municípios.

¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação no Brasil. In: **FERRAZ, Roberto Botelho (coord.) – Princípios e Limites da Tributação**, p. 57.

típico do Direito Pátrio, desconhecendo-se a existência de instituto semelhante no Direito Comparado.¹⁵

Na legislação estrangeira a imunidade decorre de construção jurisprudencial, onde o conceito é considerado implícito e não expresso como no Brasil, conforme estipula Regina Helena Costa:

A imunidade recíproca do Direito Constitucional norte-americano, surgiu, de construção jurisprudencial da Suprema Corte, que a viu albergada na Constituição. Na Argentina, a despeito da inexistência de previsão expressa no texto constitucional (1853), a jurisprudência, inspirada pelo constitucionalismo norte-americano, a considerou implícita (...).¹⁶

As lições do doutrinador argentino Carlos Adrogué¹⁷ roboram o acima verberado:

La inmunidad respecto a los impuestos federales es uno de los supuestos necesarios del régimen institucional de poderes nacionales y locales sobre um mesmo territorio, pero no puede ir más allá de lo estrictamente necesario. El Congreso tiene e una latitud mayor que las legislaturas de Provincia en la elección de medios convenientes para asegurar la finalidad perseguida, objeto de los poderes delegados, de suerte que aquél puede llevar la exención más allá de la inmunidade que pode necesaria implicación surgiría aún ante su silencio; en cambio de las legislaturas de Provincia no tienen poder para acordar a sus instrumentos de gobierno ninguna outra exención que no esté contenida en la inmunidad constitucional implícita.¹⁸

No Brasil, a consagração da limitação ao poder de tributar a um plano constitucional advinda com a constituição de 1946, trouxe expressamente ao texto maior o que precedentes inveterados já haviam erigido em legislação ordinária ou em direito costumeiro.¹⁹

Diante dessas considerações, bem como por conta dos valores e objetivos protegidos pelas regras imunitórias, é cediço que apesar dos inúmeros estudos

¹⁵ COSTA, Regina Helena. In: **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, p. 22.

¹⁶ Idem.

¹⁷ ADROGUÉ, Carlos. In: **Poderes Impositivos Federal y Provincial sobre los instrumentos de Gobierno**. p. 367.

¹⁸ Apud BALEEIRO, Aliomar. In. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 106-107.

¹⁹ BALEEIRO, BALEEIRO, Aliomar. In. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 174.

sobre o tema²⁰, sua definição não é cônsona na doutrina sendo objeto de inúmeros debates e abordagens diversas quanto a sua natureza.

De fato conceituar imunidade é uma tarefa hercúlea e o presente trabalho não objetiva fazê-lo, todavia, como partiremos desse conceito para alcançar o objeto maior proposto, que é sua aplicação às entidades do “terceiro setor”, em breves comentários abordaremos a evolução das principais definições doutrinárias brasileiras, para o fim, contrapô-las.

Conforme se verificará, parece-nos que a conceituação de imunidade foi um trabalho cíclico feito pela doutrina pátria, pois, grande parte afirma ser uma limitação constitucional ao poder de tributar por ausência de competência impositiva, e uma análise temporal demonstra que essa definição já era alardeada por Pontes de Miranda, em 1946:

A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano das regras de competência dos poderes públicos, – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo, que cria impostos, qualquer competência para os pôr, na espécie. (...) Nos Estados em que a Constituição é rígida, como o Brasil, a imunidade é limitação constitucional à competência para edictar regras jurídicas de imposição.²¹

Percebe-se que Pontes de Miranda ao comentar a Constituição de 1946 já falava em imunidade como ausência de competência tributária, tal como grande parte das definições hodiernas.

Parece-nos decorrência da lição acima a definição clássica trazida por Aliomar Baleeiro de que imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar²²,

²⁰ Paulo de Barros Carvalho diz que “apesar de uns e prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia”, in: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 121; Para Regina Helena Costa o “entendimento corrente o de que o conceito de imunidade tributária ainda padece com a carência de precisão de seus contornos”, in: COSTA, Regina Helena. In: **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, p. p. 32.

²¹ MIRANDA, Pontes de. In. **Comentários à Constituição de 1946**, Tomo II, p. 288.

²² Que culminou na confecção do livro homônimo do autor.

sendo vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas, bens e às vezes, uns e outras.²³

A definição proposta por Baleeiro foi criticada, sendo considerada incompleta, vez que diversas são as limitações constitucionais ao poder de tributar, não apenas as imunidades.

Nesse sentido, vale trazer a complementação ao conceito exposto, feita por Misabel Derzi, responsável por atualizar o livro de Baleeiro "Direito Tributário Brasileiro":

Aliomar Baleeiro, o autor clássico das imunidades, define-as, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar. Não obstante, são limitações constitucionais ao poder de tributar, ainda, o princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da vedação ao confisco, etc. Também a Constituição Federal intitula a Seção II do Capítulo VI de "Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" e dentro dela, inclui, de modo não exaustivo, as imunidades propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco e outros". A professora mineira, também sintetiza o posicionamento doutrinário da seguinte maneira: "do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade: 1. é regra jurídica, com sede constitucional; 2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência; 3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados; 4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar."²⁴

Dissecando o conceito acima de forma incisiva, Alcides Jorge Costa define imunidade como sendo a "*inexistência de competência tributária, ou de aptidão para criar tributos, tendo em vista a pessoa do contribuinte ou determinados atos, fatos ou negócios jurídicos*".²⁵

²³ Comentário original feito por Baleeiro. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**, p. 113.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. In: **Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Machado Derzi**, p. 113.

²⁵ COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Operações Interestaduais com Petróleo e Derivados – Imunidade – Tributação no Estado de Destino – Manutenção de Créditos. In: **Estudos sobre IPI, ICMS, ISS**, p. 60.

Apesar de dominante, esse conceito de imunidade não é uníssono na doutrina, conforme relembra Alcides Jorge Costa.²⁶

Segundo o autor²⁷, para uma das correntes da qual se filiam Amílcar de Araújo Falcão²⁸, Elizabeth Nazar Carrazza²⁹, Edgard Neves da Silva³⁰ e Vittorio Cassone³¹, 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 previstos pelo estatuto supremo (...) a imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional³²

Outros doutrinadores corroboram a opinião externada, conceituando imunidade de forma semelhante, como Geraldo Ataliba, para quem *"imunidade quer dizer imanência, inatingibilidade. O imune não pode ser gravado pela lei porque a Constituição o fez inatingível"*.³³

Para Ruy Barbosa Nogueira *"a imunidade não é apenas uma dispensa do pagamento de imposto devido ou exclusão do crédito tributário. É uma proibição, uma vedação ou exclusão do próprio poder de tributar"*.³⁴ Citando Edwin Seligman³⁵ especifica que sendo uma exclusão do poder tributário, imunidade é uma função reservada ao Poder Constituinte, tendo em vista proteger os valores considerados necessários e permanentes ao bem comum. Registra ainda não ser

²⁶ COSTA, Alcides Jorge. In: **A efetiva Aplicação de Imunidade de Livros, Jornais, Periódicos e Papel Destinado a sua Impressão. Direito Tributário Atual 17**, p. 13.

²⁷ Idem.

²⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. In: **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, p. 64.

²⁹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. In: **Imunidade Tributária das Instituições de Educação, Revista de Direito Tributário nº 3**, p. 167-168.

³⁰ SILVA, Edgard Neves da. In: **"Imunidade e Isenção" Curso de Direito Tributário, obra coletiva**, p. 175.

³¹ CASSONE, Vittorio. In: **Direito Tributário**, p. 161.

³² Apud COSTA, Alcides Jorge. In: **A efetiva Aplicação de Imunidade de Livros, Jornais, Periódicos e Papel Destinado a sua Impressão. Direito Tributário Atual 17**, p. 13..

³³ ATALIBA, Geraldo. In. **As Fundações públicas são imunes a tributos**, pg. 6.

³⁴ NOGUEIRA, Rui Barbosa. In: **Direito Tributário aplicado [por] Ruy Barbosa Nogueira [e] Paulo Roberto Cabral Nogueira**, p. 284.

³⁵ Texto original em: SELIGMAN, Edwin. In: **L'Imôt sur le revenu, tradução de William Qualid**, p. 27.

um privilégio, apenas proteção do interesse público, social, científico, da educação, do desenvolvimento econômico, dentre outros.³⁶

Na mesma esteira a definição de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, para quem imunidade também é a exclusão de competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos, posto ser a própria Constituição que proíbe o seu exercício quando traça as competências tributárias, sendo, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência.³⁷

Há ainda a definição de Hugo de Brito Machado para quem *"imunidade é uma forma qualificada de não incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo, pela norma superior"*.³⁸

A norma superior referida é bem evidenciada nas lições de Roque Antonio Carrazza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. 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, coisas ou ambas.³⁹

Essa definição também sofreu críticas, como a feita por Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que considera que se a não incidência indica algo não jurisdicionado, falece a ideia de qualificar juridicamente aquilo que o próprio direito considerou como não jurídico, concluindo não ser correto se falar em não incidência juridicamente qualificada em nível constitucional.⁴⁰

³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. In: **Curso de Direito Tributário**, p. 102.

³⁷ BARRETO, Aires. In: **Imunidades tributárias : limitações constitucionais ao poder de tributar / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto**, p. 11.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. In: **Curso de Direito Tributário**, p. 120.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. In: **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 612.

⁴⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira Jardim. In: **Reflexões sobre a arquitetura do Direito Tributário**, p. 43.

Sob outro ângulo há a definição proposta por Regina Helena Costa, que visualizando a imunidade sob o aspecto formal⁴¹ e sob o aspecto substancial ou material⁴², assim a desenhou:

exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa 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 por ela delimitados, de não se sujeitarem a tributação.⁴³

Entrementes, entendemos que essa definição peca pela literalidade, pois, para se exonerar algo, como proposto por Regina Helena Costa, é imprescindível que se tenha anteriormente competência para onerar determinado fato, o que não ocorre com a imunidade, vez que se quando a Constituição abordou o tema da competência não incluiu a imunidade dentro dela.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, a vedação ao poder de tributar “é uma outorga constitucional, jamais podendo o Estado falar em renúncia fiscal, porque não se pode renunciar ao que não se tem”⁴⁴, e em outra oportunidade reafirma que “ninguém pode renunciar a um bem que não possui”.⁴⁵

Pelo exposto até o momento evidencia-se que consideradas as críticas apontadas, as definições, a grosso modo, caminham na mesma direção, conceituando imunidade como ausência de competência para tributar, através de expressões sinônimas, tais como: limitações constitucionais ao poder de tributar; inexistência de competência para criar tributos; intangibilidade tributária; exclusão do próprio poder de tributar; vedação ao poder de tributar; e forma qualificada de não incidência.

⁴¹ Define a autora que sob o prisma formal a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. In: **COSTA, Regina Helena. In: Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, p. 51.

⁴² Sob o aspecto material ou substancial entende a autora que a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa. Idem, p. 51-52.

⁴³ Ibidem, p. 52.

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: **MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária, 2009, p. 29.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 44.

Buscando trazer uma nova conceituação, Paulo de Barros Carvalho fez uma avaliação crítica das conceituações anteriores⁴⁶, partindo das premissas de que *“os autores que mais destramente cuidaram do assunto (...) pregoam o caráter político das imunidades tributárias, sobre aconselhar os recursos da Ciência das Finanças para a interpretação e aplicação da Lei Fundamental”*⁴⁷, e de que os preceitos de imunidade são extraídos das regras de estrutura do direito posto.

Dentre as críticas destaca-se a de se considerar como previsões imunitórias todas as constantes no Capítulo intitulado “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” :

é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo, todos os

⁴⁶ O autor critica a imunidade como: (i) limitação constitucional às competências tributárias, por entender que não procede o raciocínio por inexistir cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade; (ii) exclusão ou supressão do poder tributário, julgando absurda essa ideia que classifica como grosseira, justificando sua crítica na etimologia dos verbos excluir e suprimir “de origens latinas, o primeiro vem de excludere e todos os significados que se lhe atribuem guardam a ação de pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista. O outro proveio de supprimere, com o sentido de extinguir, fazer desaparecer, eliminar, anular, cortar, deitar fora”, asseverando que entre os dois verbos há sensível diferença semantológica, vez que excluir pressupõe a expulsão de algo que estivera incluído, suprimir traz a mente o ato de anular, de eliminar, de cancelar, dando conta de existir “alguém, alguma coisa ou algum fato que se inscreva no fato sotoposto ao poder tributário, razão necessária e suficiente para que seja objeto de exclusão ou de supressão”; (iii) hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, justificando que “os preceitos que definem a adjudicação de competências tributárias não de preceder os dispositivos editados e função dos poderes outorgados. E a proposição não admite comutatividade. Seria incompreensível analisar a norma jurídica que cria o tributo e, portanto, define a incidência sem antes observar, atentamente, os canais que a Constituição elegeu para esse fim. Servem bem, por analogia, (...) para demonstrar não ser o tributo uma criatura constitucional, surgindo sempre no andaime da legislação ordinária (direito positivo brasileiro). Cravada a premissa, não temos porque aludir às imunidades como barreiras, embaraços ou obstáculos à incidência dos tributos como se tem copiosamente difundido. Distrações desse gênero conduziram o pensamento mais em voga na doutrina à proclamação solene de que a imunidade representaria caso de não-incidência constitucionalmente qualificada”; (iv) aplicável tão somente aos tributos não vinculados (impostos) – questão por nós já analisada acima; e (v) instituto sempre amplo e indivisível, não comportando fracionamentos da seguinte maneira: “não trepidaríamos em inscrever nessa pauta de proposições levianas mais aquela que identifica a presente rubrica. Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica (...) ao estender às autarquias a intangibilidade, por meio de impostos, do patrimônio, renda e serviços atrelados às suas finalidades, ou delas decorrentes, o § 2º de art. 150 da Constituição estabeleceu um fracionamento que separa, indubitavelmente, de um lado, as atividades ligadas aos objetivos primordiais daqueles entes; de outro, o exercício de funções paralelas, marginais, episódicas, que porventura as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público venham a desempenhar”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 123-131.

⁴⁷ Idem, p. 121-122.

administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estreita legalidade. E, assim por diante, cada investida do fisco, violadora de primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade da jurisdição e de todo o amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto Maior prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar “Imunidades Tributárias”⁴⁸

Mais adiante, recortando o conceito de imunidade tributária exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, propõe o seguinte conceito:

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* (destaques no original)⁴⁹

Em que pese esse conceito proposto por Barros Carvalho ter sido adotado por aqueles que se dedicaram ao estudo específico da tributação do “terceiro setor”, como Leandro Marins de Souza no livro “Tributação do Terceiro Setor no Brasil”⁵⁰, e Regina Andrea Accorsi Lunardelli na publicação “Tributação do Terceiro Setor”⁵¹, entendemos que ele deve ser visto com ponderação.

⁴⁸ Ibidem, p. 123-124.

⁴⁹ Ibidem, p. 132.

⁵⁰ Nas palavras do autor: “Como visto, a imunidade tributária dá ensejo a diversas interpretações no que tange a seu conceito. Neste momento, mister que definamos uma linha de entendimento a este respeito, o que fazemos remetendo-nos a conceito por nós adotado anteriormente com espeque nos ensinamentos de Misabel Machado Derzi e Paulo de Barros Carvalho: “A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas de modo expresso no texto da Constituição Federal, ou implicitamente necessárias, e que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. SOUZA, Leandro Martins de. In: **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p. 141.

⁵¹ Ao apresentar o conceito de Baleeiro, devidamente complementado por Misabel Derzi, a autora insere ponderações de Paulo de Barros Carvalho, momento antes de apontar o conceito proposto pelo professor alerta que ele: “propõe a seguinte definição, que adotamos: “É 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”. LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. In: **Tributação do Terceiro Setor**, p. 176.

Sob a nossa ótica, o conceito de imunidade tributária proposto por Paulo de Barros também não seria o mais adequado, porque que logo no início reside uma incoerência, vez que não há instituto jurídico que seja regido por uma classe infinita de normas.

Misabel Abreu Machado Derzi aponta sob outros ângulos sua divergência ao conceito de Barros Carvalho⁵², defendendo imunidades tributárias enquanto regras delimitadoras da competência impositiva dos entes tributantes, de índole excepcional⁵³, e propõe a seguinte:

Imunidade é a regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica mas não temporal.⁵⁴

Mais adiante, Misabel Derzi fechando o círculo das definições e retornando à proposta por Pontes de Miranda, conclui dizendo que imunidade é norma que estabelece a incompetência e especifica ainda que estabelece-la *"é denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto*

⁵² A insurgência decorre do fato de Paulo de Barros Carvalho criticar a todos que tratam o tema de forma interdisciplinar e reduzem imunidade a uma limitação constitucional às competências tributárias. Após analisar as razões pelas quais o professor paulista propôs sua definição, Misabel Derzi afirma: "Convém observar que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como a forma federal do Estado e o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa, por exemplo. Eventualmente, por razões de política econômica, a Constituição consagra imunidade mais ampla, abrangendo qualquer espécie tributária (art. 155, § 3º), ou, por imperativo de Justiça, a Constituição consagra a imunidade daqueles reconhecidamente pobres, em relação a certas taxas e emolumentos (art. 5º, LXXIV, LXXVI). Mas as hipóteses são excepcionais. Caso diferente, entretanto, comprova o ditado do art. 151, I, da Constituição, que estatui relevante princípio constitucional [princípio da uniformidade], mas não imunidade (...) Ora, o mencionado art. 151, I, não regula imunidade (apesar de Paulo de Barros Carvalho supor o contrário (...)). Apenas reafirma o princípio da uniformidade e da unidade econômico-territorial. Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa de valores e princípios fundamentais. (...) Aquilo que se convencionou chamar de imunidade (...) é regra parcial, de exceção. (...)". DERZI, Misabel. In: **Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**, p. 115-116.

⁵³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. In: **Isenções tributárias**, p. 106.

⁵⁴ DERZI, Misabel. In: **Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**, p. 116.

*só inteligível se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder”.*⁵⁵

Essa passagem pelos conceitos doutrinários nos leva a conclusão que o que se considera atualmente como imunidade tributária é praticamente o mesmo conceito propugnado por Pontes de Miranda em 1946.

Aglutinando as definições acima, para o presente trabalho, podemos conceituar imunidade tributária como um *obstáculo advindo da autolimitação constitucional do poder de tributação do Estado*.

Decorrencia lógica dessa definição é o afastamento de afirmações como as que propugnam que as imunidades tributárias seriam um favor concedido ou uma renúncia fiscal, pois, para tanto, seria necessário que quem favorece ou renuncie tenha competência para afastar a tributação, o que não ocorre no caso em comento.

2.2 A Insegurança das entidades

Enquanto a *refundação* do Estado Social acima referida não ocorre, o Estado de Direito, minguado e sem controle, identifica na transferência de parcela de sua responsabilidade à atividade privada organizada, as Entidades Educacionais e Assistenciais Privadas sem fins lucrativos, uma alternativa para suprir tais lacunas de sua obrigação constitucional.

Ao fazer esta transferência, vez que tais entidades prestarão, de certa forma, um *serviço* estatal em atividades específicas, aplicam-se a elas um regime tributário diferenciado.

Há quem defenda que a inclusão de previsão constitucional para a imunidade tributária aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços das Entidades de Educação e Assistência Social privadas sem fins lucrativos (art.

⁵⁵ Idem.

150, III, "c", da CF/88), seria a troca óbvia e esperada, vez que, ao fazer o papel dos estados, tais entidades enquadrar-se-iam, na *imunidade recíproca*.

Outros assumem o posicionamento de que a imunidade conferida à estas entidades seria um favor estatal, não havendo obviedade na desoneração tributária, tal como já criticado acima.

Independentemente do posicionamento que se adote, é cediço que ao incluir tal previsão no texto constitucional (art. 150, III, "c"), o constituinte o inseriu como vedação ao poder de tributar.

Ao vedar o poder da União, Estados, Distrito Federal e Municípios de tributar referidas entidades, não se está dizendo que os impostos deverão ser desonerados de tais atividades, afirma-se que os impostos não incidirão.

Trata-se de um passo anterior à desoneração.

Repisamos: não há como desonerar o que não pode ser onerado.

Este o entendimento das inúmeras Associações, Fundações e Igrejas, que entendem que a imunidade seria auto-aplicável.

Olvidam-se, que a parte final do referido texto constitucional, condicionou a vedação ao poder de tributar ao *atendimento dos requisitos da lei*.

Os Municípios, por sua vez, cientes de que grande parte das entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, como já evidenciado no início deste item, são prestadoras de serviços, cobrando sobre eles, conseqüentemente, sua fonte maior de receitas, o ISS.

Acrescente-se a este cenário antagônico e tenso por natureza, o impressionante número de 5.560 (cinco mil, quinhentos e sessenta) municípios brasileiros⁵⁶, e o fato de que o art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 considera, através das inúmeras exceções (22 incisos) o ISS devido, tanto no *local da sede* (regra geral), como no *local da prestação*.

⁵⁶ Conforme dados fornecidos pelo IBGE para o ano de 2002, constante em: <http://www.ibge.gov.br>

Cada Município, escudando-se no permissivo constitucional contido no inciso III do art. 156, por sua vez, não quer abrir mão de sua parte na arrecadação, e edita leis sem qualquer colaboração mútua por parte de outros Municípios, criando, cada qual, uma regra específica para que as entidades sejam consideradas imunes.

Percebe-se que o caos legislativo não é força de expressão, ainda mais quando grandes municípios, ao exarar tais regras, utilizam o instituto da *isenção*, no lugar do da *imunidade*, gerando os questionamentos acima mencionados de que não se pode desonerar o que não podia sequer onerar, ainda mais pelo intermédio de instituto jurídico diverso.

As entidades "*prestadoras de serviços*", diante da enormidade de legislações municipais, e da necessidade de adequação a muitos locais de prestação de serviço, preferem escudar-se na auto aplicabilidade da imunidade.

Neste situação de insegurança só há perdedores.

Perdem os Municípios que ante a ausência de uma regra clara e aplicável equanimente em todas as regiões, deixam de receber o ISS que seria de fato devido pelas entidades sem fins lucrativos privadas que não atendem aos requisitos *sociais* da constituição.

Perdem as entidades que atendem aos requisitos, pois são obrigadas a percorrer caminhos incertos e não definidos em cada local da prestação dos seus serviços, para a fruição de uma previsão constitucional, clara, direta e expressa.

Também as que não atendem aos requisitos perdem, pois são sistematicamente autuadas pelos municípios, fato que acaba por gerar uma infinidade de ações judiciais, buscando a declaração jurisdicional quanto a não incidência do ISS em sua atividade, já majorado pela autuação fiscal.

Percebe-se que o cenário descrito pelo jurista italiano no início deste trabalho, encaixa-se como uma luva ao cenário municipal brasileiro das entidades educacionais e assistências privadas sem fins lucrativos.

O atual sistema, um verdadeiro *Manicômio Jurídico Tributário*, nas palavras do saudoso ALFREDO AUGUSTO BECKER em seu clássico "TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO", somente tornar-se-ia viável, com uma sistematização constitucional das normas aplicáveis, nos moldes como descrito no item II.5 do presente estudo.

Com referida sistematização constitucional, ocorreria o natural aumento da arrecadação e também, a diminuição substancial das autuações fiscais por parte dos Municípios, restabelecendo, assim, a certeza jurídica.

3 ADI 1.923-5/DF

Outro fator que corrobora a premência de uma sistematização de normas aplicáveis às entidades educacionais e assistenciais privadas sem fins lucrativos, é a verificação da pretensão e do trâmite da Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI") nº 1.923-5/DF, ajuizada pelo Partido dos Trabalhadores, pelo Partido Democrático Trabalhista, e pelo Partido Comunista do Brasil e distribuída no dia 1º de dezembro de 1998.

Em brevíssimas linhas, pode se dizer que referida ADI pretende afastar a possibilidade de contratação direta das entidades qualificadas como Organizações Sociais, por parte do Poder Público, nos termos da Lei nº 9.367, de 15 de maio de 1998⁵⁷, pois essa lei afastaria o Estado da sua obrigação de prestar os serviços essenciais, realizando a contratação direta – através de dispensa de licitação – destas entidades através do inciso XXIV do art. 24 da Lei nº 8.666/93⁵⁸, com redação dada pela Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998.

⁵⁷ Art. 1º - O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.

⁵⁸ Art. 24 – É dispensável a licitação: (...)

XXIV - para a celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão.

Referida contratação ocorreria por intermédio de um *contrato de gestão* que seria firmado entre o Estado e as Organizações Sociais.

Partindo-se do princípio de que poderão ser qualificadas como Organizações Sociais, qualquer pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, estar-se-ia abarcando no conceito das entidades tidas por *assistenciais*.

A grande queixa da inicial está no fato de que os dispositivos supra transcritos da referida lei autorizam o Poder Executivo da União a instituir, mediante decreto, um “Programa Nacional de Publicização” e, através deste programa, transferir para entidades de direito privado não integrantes da Administração Pública – cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e a saúde –, a prestação de serviços públicos nessas áreas.

Essa transferência se processaria mediante a extinção de uma entidade pública, de natureza autárquica ou fundacional, e a cessão de seu patrimônio, servidores e dotações orçamentárias e a qualificação da entidade privada como “organização social”, desde que esta atenda a requisitos fixados na Lei.

Essa entidade privada firmaria *contrato de gestão* com o Poder Público, *independentemente de processo de licitação*, passando a gozar de direitos em relação ao Poder Público.

Dentre esses direitos, encontra-se o de gerir patrimônio e receita de origem pública, desde que cumpra metas e objetivos fixados no contrato de gestão.

Partindo dessa concepção de reforma do Estado, a Lei nº 9.637/98 visa criar condições para a implementação de um novo desenho institucional, onde a função precípua do Estado não é a prestação direta de serviços públicos.

Para viabilizar esse novo desenho, a Lei nº 9.637, ao instituir a figura das “organizações sociais” e o Programa Nacional de Publicização dispõe-se a

transferir, da órbita do Estado para a privada, a prestação de serviços nas áreas sociais.

Assim, seu propósito mais genérico é permitir e incentivar a publicização, ou, como o define o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, "*produção não-lucrativa pela sociedade de bens ou serviços públicos não-exclusivos de Estado*".

Mais uma vez, a partir de iniciativas levadas a cabo em outros países, em especial no Reino Unido e Nova Zelândia, e que não encontram guarida no sistema constitucional pátrio, a Lei nº 9.637, em seu artigo 20, insere as "Organizações Sociais" no âmbito de uma iniciativa de maior alcance, o "Programa Nacional de Publicização".

Este "Programa" caracteriza-se por possibilitar a transferência de atividades desenvolvidas por autarquias e fundações de direito público da União para as chamadas *Organizações Sociais*, figura inédita, como já destacado, no direito brasileiro com formato de *entidade pública não estatal*, e que, conforme suas premissas orientadoras, explicitadas no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado adotado pelo então Presidente da República em novembro de 1995, viria promover a melhoria da eficiência e qualidade do serviço, tanto no aspecto econômico como no administrativo.

Feitos estes registros, não há como voltarmos os nossos pensamentos para a balbúrdia legislativa.

Ora, se o próprio Estado entende ser incapaz de prestar tais serviços e cria um programa especial para isso, porque já não o fez em âmbito constitucional para evitar questionamentos como o desta ADI?

Vejamos agora o andamento de referida ADI.

Em decisão liminar, manifestou-se o Ministro Ilmar Galvão, pela ausência de inconstitucionalidade dos dispositivos atacados, pois a CF/88 não só recomenda como não os proíbe.

Baseia-se nos termos do inciso XXI do art. 37 da CF/88⁵⁹ que destinou ao legislador ordinário as regras da dispensa de licitação.

Aqui vale evidenciar, que dado ao tempo em que esta ação tramita perante o STF há mais de 13 anos, tanto o relator, quanto os demais Ministros que se posicionaram já se encontram afastados, sendo certo que no caso de aposentadoria de um Ministro do STF, o seu suplente não pode se manifestar sobre a matéria já analisada por seu antecessor.

O julgamento foi interrompido pelo Ministro Nelson Jobim, que fazendo menção à reforma do Estado, indeferiu a liminar.

Pediu vista o Ministro Eros Grau, trazendo um voto profundo, onde, baseia-se em diversos doutrinadores que defendem que o Estado não pode abrir mão do seu papel. Especifica ainda que tanto o concurso público, quanto a licitação, são as formas de prestação de serviço público ao Estado.

Em voto oral, o Ministro Ricardo Lewandowski, se posicionou pelo parcial provimento á liminar, para afastar apenas a incidência do inciso XXIV, do art. 24 da Lei nº 8.666/93, com efeito "*ex tunc*".

Prosseguindo o julgamento, pediu vistas o Ministro Gilmar Mendes, apresentando um voto pelo qual entende que o Estado moderno não pode dar conta dos serviços, e que as reformas foram realizadas em consonância com as alterações da Reforma do Estado.

Houve ainda, o posicionamento do Ministro Marco Aurélio, que também foi contrário à dispensa de licitação e à "*terceirização de mão-de-obra*".

Diante da *balbúrdia judiciária*, apresentada pelo trâmite e votos desta ADI, entendemos que quando da apreciação do mérito, deverá ocorrer a moduação dos efeitos da decisão.

⁵⁹ Art. 37 – (...)

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

Ocorre que modular os efeitos da matéria nela discutida por mais de 13 (treze) anos seria a comprovação da falência do sistema, bem como Estado de Direito, seria o reinado pleno da insegurança jurídica, motivo pelo qual reafirmamos o nosso posicionamento em relação à *codificação constitucional*, que evitaria esses transtornos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se dizer, por analogia, que a briga nos primórdios do Estado de Direito, entre os poderes contidos pelo Império, pela Igreja, pelas Comunas e pelo príncipe, para a monopolização jurídica, estaria novamente à tona, desta vez, travestida entre a briga deflagrada pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

A interferência de uma esfera do poder em outra, entulhando o judiciário com questões irrelevantes, deixam à margem a difícil tarefa de combinar o ideal político da democracia constitucional com os "*ingredientes*" da separação de poderes, a representação do povo, e a prestação de direitos.

Diante da balbúrdia legislativa e da demora em se obter um provimento jurisdicional, a insegurança jurídica tanto para os administrados, quanto para a Administração é evidente, sendo certo que uma *codificação constitucional* das regras referentes ao chamado "terceiro setor", evitaria tais transtornos.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ADROGUÉ, Carlos. In: **Poderes Impositivos Federal y Provincial sobre los instrumentos de Gobierno**. Buenos Aires: Guillermo Kraft, 1943, p. 367.

ATALIBA, Geraldo. In. **As Fundações públicas são imunes a tributos**. São Paulo: Separata da Revista dos Tribunais – Vol. 338, 1963, pg 6.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 113.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. A insegurança das entidades do 3º setor em relação às regras de imunidade e a diminuição sistemática da arrecadação municipal. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.6, n.3, 3º quadrimestre de 2011. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791

BALEEIRO, Aliomar. In: **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 106-107.

BARRETO, Aires. In: **Imunidades tributárias : limitações constitucionais ao poder de tributar / Aires Barreto, Paulo Ayres Barreto**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. In: **Imunidade Tributária das Instituições de Educação, Revista de Direito Tributário nº 3**, p. 167-168.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 121.

CASSONE, Vitorio. In: **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 161.

COSTA, Alcides Jorge. In: **A efetiva Aplicação de Imunidade de Livros, Jornais, Periódicos e Papel Destinado a sua Impressão. Direito Tributário Atual 17**. São Paulo: IBDT/Dialética, 2003, p. 13.

COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação no Brasil. In: **FERRAZ, Roberto Botelho (coord.) – Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 57.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Operações Interestaduais com Petróleo e Derivados – Imunidade – Tributação no Estado de Destino – Manutenção de Créditos. In: **Estudos sobre IPI, ICMS, ISS**. São Paulo, Dialética, 2009, p. 60.

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (organizadores); SANTORO, Emilio (colaborador) – **O Estado de Direito – História, teoria, crítica**. Tradução: Carlo Alberto Dastoli. Ed. Martins Fontes, 2006. pg. 417 a 464.

COSTA, Regina Helena. In: **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 22.

DERZI, Misabel. In: **Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 115-116.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. In: **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 64.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira Jardim. In: **Reflexões sobre a arquitetura do Direito Tributário**. São Paulo: Edição Privativa do Autor, 1988, p. 43.

LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. In: **Tributação do Terceiro Setor**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 176.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. In: **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 106.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. A insegurança das entidades do 3º setor em relação às regras de imunidade e a diminuição sistemática da arrecadação municipal. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.6, n.3, 3º quadrimestre de 2011. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791

MACHADO, Hugo de Brito. In: **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1987, p. 120.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: **MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária, 2009, p. 29.

MIRANDA, Pontes de. In. **Comentários à Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1960, Tomo II, p. 288.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. In: **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 102.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. In: **Direito Tributário aplicado [por] Ruy Barbosa Nogueira [e] Paulo Roberto Cabral Nogueira**. Rio de Janeiro - São Paulo: Editora Forense - Editora da Universidade de São Paulo, 1975, p. 284.

RÃO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos** – anotada e atualizada por Ovídio Rocha Sandoval. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 243.

SELIGMAN, Edwin. In: **L'Imôt sur le revenu, tradução de William Qualid**. Edição M. Girard & E. Brière, 1913, p. 27.

SILVA, Edgard Neves da. In: **"Imunidade e Isenção" Curso de Direito Tributário, obra coletiva**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 175.

SOUZA, Leandro Martins de. In: **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 141.