

Feitosa e Bussamara: A certificação de imunidade tributária

17/01/2023

"...criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode" (Roque Carrazza [1]).

Como bem afirmado por Roque Carrazza, as competências tributárias das pessoas políticas não são delimitadas somente pelas faculdades *positivas* a elas constitucionalmente atribuídas para a criação, *abstrata*, de tributos, já que tal campo, das competências, também vê suas fronteiras bem engendradas pela imunidade tributária, que, igualmente, "*demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas*" [2].



Para o preclaro autor, então, as imunidades seriam

veiculadas por normas *negativas*, sempre constitucionais, que impõem limites ao exercício da competência tributária [3].

Noutras palavras, quando tratamos do tema imunidade tributária, estamos a nos referir ao que Baleeiro convencionou de "*hipóteses de não-incidência tributária constitucionalmente qualificadas*" [4].

Esse efeito *negativo* das normas que preveem imunidades tributárias, portanto, não têm previsão meramente recomendatória na CF [5], haja vista que, sob o manto da supremacia que alcança nosso Texto Maior, enquanto sendo "*o escalão de direito positivo mais elevado*" [6], de todas as suas normas deverá exsurgir, justamente, plena submissão, de forma que, no caso das imunizantes, reste limitada ou impedida, em alto grau, e, em determinadas circunstâncias, a atuação de normas de tributação propriamente ditas.

É nesse exato contexto, então, que o intérprete e o operador do direito hão de se ater, por exemplo, quando diante dos efeitos do julgamento final do Tema nº 32, do STF, em sede de Repercussão Geral (RE 566.622), com decisão recentemente transitada em julgado (27/9/22),

com vistas a não fazer da imunidade de instituições de assistência social, sem fins lucrativos (artigo 150, VI, 'c', da CF [7]), verdadeira *letra morta*.

O aludido Tema nº 32 – *"Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social"*, por sua vez, pacificou-se, com o aludido julgamento, sob a seguinte e reformulada tese no STF: *"A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, §7º, da CF [8], especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas"*.

A tese em questão, como vemos, mostra-se relevante, sobretudo por confirmar e reafirmar claramente ser a CF a fonte delimitante única e primária do campo material *negativo* tributário (imunizante), cabendo à LC, nesse assunto, segundo o STF, como não poderia deixar de ser, apenas a missão de bem regulá-lo nesses seus aspectos materiais constitucionais originários (artigo 146, II, da CF [9]), sem, por óbvio, infringi-la ou restringi-la, ficando compreendida, de seu turno, nesse bojo, a aptidão, ainda, de lei ordinária para tratar unicamente de aspectos meramente procedimentais referentes, por exemplo, à certificação da imunidade, lembrando que tal certificação deverá ser meramente declaratória, e, nunca, restritiva, ao que voltaremos a tratar mais para frente.

Com o julgamento do STF [10], em recurso de Embargos de Declaração, datado de 5/9/2018, com trânsito em julgado em 27/9/2022, após sucessivos outros Embargos Declaratórios rejeitados, foram definidos, então, de forma mais explícita, os contornos da decisão que havia sido anteriormente proferida no próprio julgamento meritório do RE 566.622, sendo, agora, por sua vez, de forma conjunta com os Embargos de Declaração interpostos, também, nas ADIs 2.028, 2.036, 2.621, e, 2.228, cujas decisões nelas proferidas estavam contraditórias com a que havia sido proferida no próprio RE 566.622, atinente ao Tema nº 32.

Com a aludida decisão, conjunta, dos Referidos Embargos de Declaração, foi assentada, então, a *"constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei nº 8.212/1991 [11], na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001"*, momento em que se conferiu, justamente, nova redação à tese relativa ao Tema nº 32, conforme mais acima já transcrita.

A nosso ver, pois, diante da compreensão final exarada pelo STF, restou explícita a aludida imputação, à LC, da regulação dos aspectos materiais de dada imunidade, sem prejuízo, porém, de os aspectos meramente procedimentais referentes por exemplo à sua certificação poderem ser objeto de legislação ordinária, tal como a *certificação* consignada no artigo 55, II, da Lei nº 8.212/1991 [12], a qual, porém, a despeito de legitimada, não poderá restringir a imunidade que busca, justamente, declarar.

Com efeito, a certificação de dada imunidade há de ser compreendida e contemplada como ato simplesmente declaratório, posterior à existência da imunidade em si mesma. Primeiramente, dada entidade se mostrará materialmente apta à imunidade por se subsumir aos termos normativos materiais da Carta Maior, e, com isso já perfeito, restará, num segundo momento, apenas a formalidade de sua declaração via certificação. O direito constitucional à imunidade é,

pois, anterior (um *prius*) à certificação (um *posterius*), dela não se condicionando. Caberá ao órgão certificador, apenas, fazê-lo, nada mais.

Vale rememorar, ainda, dada a importância da questão, que, nem mesmo em âmbito de LC, poderá se cogitar em qualquer normatização que se revista de cunho restritivo imunizante não conferido materialmente pela CF, cabendo à LC, apenas, bem regular, para fins de imunidade, no nosso caso, o "...modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas no artigo 195, §7º, da Lei Maior [13]", como corolário dos próprios vetores constitucionais constantes dos artigos 150, VI, "c" [14], e 203 [15], da Carta Magna [16], sendo essa, pois, a melhor exegese a se alcançar, neste tema, desde o CTN, com natureza de LC, até a edição da LC 187/21 [17].

Sob a égide de uma norma (CTN), ou, de outra (LC 187/21), em relação às entidades de assistência social, então, enquanto perdurarem as condições materiais subjetivas da imunidade tributária nelas previstas, condizentes com os artigos 195, §7º [18], cc. artigos 150, IV, "c" [19], e, 203 [20], da Lei Maior, não poderá haver espaço para qualquer certificação em sentido contrário, já que à certificação, validada pelo STF, via LO, insista-se, apenas caberá a declaração de um direito já preexistente, entendimento que por lógica haverá de se aplicar nos processos atualmente sobrestados diante do Tema nº 32, que deverão sofrer adaptação à nova tese reformulada pelo STF, já acima transcrita, mas que é incapaz, de seu turno, como se viu, de inovar, ou seja, de fazer-se criar qualquer restrição às entidades que *mantenham incólume suas condições materiais de imunidade*.

Vale ainda ressaltar que em julgamento de outra ADI (4.480) mais recente (mas, com decisão publicada antes), o STF deixou mais explícita essa questão da LC e da LO em tema de imunidade, lanhando, assim podemos dizer, algumas condições e matérias por meio de LO, para fins de gozo da imunidade, já que seriam afetas unicamente à LC, além de ter afastado dispositivo de LO que previa, por exemplo, que apenas ao depois da concessão do Cebas (*Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social*) é que haveria o direito à imunidade em meio a contribuição social. Com efeito, como decidido, dada entidade deveria ser considerada imune já a partir do momento em que atendesse aos requisitos estabelecidos na CF com regulação via LC, e, não, a partir de inadvertida e condicional obtenção do correlato certificado.

Somos de opinião, finalmente, de que a matéria aqui ventilada, sob interferência dos julgamentos do RE 566.622 e da ADI 4.480, ainda mereça boas e maiores reflexões, para que não quede incrédulo o direito constitucional de quem se apresente materialmente alcançável por regra de imunidade, mas, porém, veja-se incapaz de exercê-la por restrições legais, infraconstitucionais, que lhe sejam no todo incompatíveis, lembrando que a importância da questão atinente à imunidade tributária ainda mais se justifica pelo fato de ela se caracterizar, antes de tudo, como bem consignado por Roque Carrazza, como uma "*concretização normativa do direito fundamental da dignidade humana (artigo 1º, III, da CF)*", que, girando "...em torno de um direito fundamental das pessoas", cláusula pétrea o será, nos termos do artigo 60, p. 4º [21], da CF [22].

[1] *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 780.

[2] *Idem ob. cit.*, p. 771.

[3] Para Eduardo Soares de Melo, nesse sentido, a imunidade seria uma *exclusão* da competência tributária. *Curso de Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, p. 153.

[4] Aliomar Baleeiro. *Imunidades e Isenções Tributárias*. São Paulo: RDTtributário, 1/70.

[5] Essa noção foi argutamente traduzida por Roque Carrazza, para quem, de fato, "...a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional". *Idem, ob. citada*, p. 37.

[6] Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. 6ª edição, 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 247.

[7] Artigo 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.

[8] Artigo 195. (...) §7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (*Esclarecemos que, embora a norma use o termo isenção, está-se a bem da verdade, diante de imunidade, por sua previsão estar em âmbito constitucional*).

[9] Artigo 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

[10] Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu parcialmente os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, 1) assentar a constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei nº 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001; e 2) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "*A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de*

atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, §7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas", nos termos do voto da ministra Rosa Weber, Redatora para o acórdão, vencido o ministro Marco Aurélio (relator). Ausente, justificadamente, o ministro Celso de Mello. Presidência do ministro Dias Toffoli. Plenário, 18/12/2019.

[11] Artigo 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: [\(Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008\)](#). (...) II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [\(Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996\)](#). II – seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001\)](#). *(A teor da CF, onde se lê isenção, entenda-se imunidade)*.

[12] Artigo 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: [\(Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008\)](#). (...) II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [\(Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996\)](#). II – seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001\)](#). *(A teor da CF, onde se lê isenção, entenda-se imunidade)*.

[13] Artigo 195. (...) § 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. *(Esclarecemos que, embora a norma use o termo isenção, está-se a bem da verdade, diante de imunidade, por sua previsão estar em âmbito constitucional)*.

[14] Artigo 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.

[15] Artigo 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; 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. VI – a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza.

[16] Para Roque Carrazza: "...o próprio constituinte já indicou o aspecto material para o desfrute da imunidade: a ausência de fins lucrativos". *Idem, ob. citada*, p. 832.

[17] A exemplo da não distribuição de patrimônio ou renda a qualquer título, da necessidade de aplicação de recursos internamente e para os seus fins próprios, e, da contabilização formal de suas operações econômicas etc.

[18] Artigo 195. (...) §7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (*Esclarecemos que, embora a norma use o termo isenção, está-se a bem da verdade, diante de imunidade, por sua previsão estar em âmbito constitucional*).

[19] Artigo 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.

[20] Artigo 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; 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. VI – a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza.

[21] Artigo 60. (...) §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV – os direitos e garantias individuais.

[22] *Idem ob. citada*, p. 853.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2023-jan-17/feitosa-bussamara-certificacao-imunidade-tributaria/>