XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-437-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade. 4. Impostos. XXVI EncontroNacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil

XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA IMUNIDADE SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDÊNCIÁRIAS DESTINADAS AS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

TAX IMMUNITY: AN ANALYSIS OF IMMUNITY ON PREVIOUS CONTRIBUTIONS INTENDED FOR BENEFICIARY ENTITIES OF SOCIAL ASSISTANCE

Etides Yuri Pereira Queirós [1]

Resumo

Esse trabalho visa analisar o artigo 195, § 7º da Constituição Federal. A ausência de técnica do legislador na sua redação imprimiu dois erros ao instituto, uma vez que nomeou de isenção uma hipótese de imunidade e, ao dispor da regulação do instituto em sede infraconstitucional fez menção ao termo "lei" e não Lei Complementar consoante o disposto no artigo 146, inciso II da Carta Magna. Diante disso, busca-se provar que o instituto em análise trata-se de uma imunidade tributária e, portanto, uma Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, assim, somente pode ter sua regulação infraconstitucional efetuada por Lei Complementar.

Palavras-chave: Imunidade, Isenção, Contribuição, Lei, Constituição

Abstract/Resumen/Résumé

This paper aims to analyze article 195, § 7 of the Constitution. The absence of the legislature's technique its wording implied two errors to the institute, since it named exemption a hypothesis of immunity and, having available the regulation of the institute in infraconstitucional made reference only "law" and not Complementary Law The provisions of article 146, II, of the Constitution. There for, it is tried to prove that the institute in analysis, it is a tax immunity and that way a Constitutional Limitation to the Power of Tax, therefore, can only have its infraconstitutional regulation effected by Complementary Law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Immunity, Exemption, Contribution, Law, Constitution

[1] Doutorando e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia. Pós Graduado em Direito Tributário e Previdenciário pela UCAM-RJ. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Salvador.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a análise da imunidade tributária das contribuições para o custeio da seguridade social destinado as entidades beneficentes de assistência social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal de 1988.

O ímpeto inicial sobre o objeto de pesquisa foi decorrente da verificação de um erro legislativo ao elaborar a disposição do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, que, não só designou a desoneração tributária como isenção, mas também, ao mencionar que o dispositivo deveria ter regulação infraconstitucional, fez alusão apenas ao termo genérico "lei" e não a Lei Complementar como é determinação expressa no artigo 146, inciso III da Carta Magna.

Isto posto, buscar-se-á demonstrar que a desoneração tributária especificada no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, não obstante o equívoco do legislador constituinte ao atribuir o nome *iuris* do instituto como isenção, em verdade, trata-se de uma imunidade tributária tendo em vista que é uma imposição negativa à instituição do tributo em sede de um mandamento constitucional.

Dessa maneira, sendo uma imunidade tributária e, portanto, uma Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, é imperativo, por própria dicção constitucional, que sua regulação infraconstitucional seja efetivada por Lei Complementar consonante o disposto no artigo 146, inciso II da Constituição Federal e não apenas por simples lei ordinária como pode ser levado a concluir pela leitura desavisada no disposto na redação do artigo que institui a imunidade para custeio da seguridade social das entidades beneficentes de assistência social.

Neste espeque, a pesquisa será desenvolvida pelo método cartesiano, ou seja, questionando-se qualquer verdade absoluta sobre o assunto e partindo desde as premissas básicas do instituto até culminar com a análise dos requisitos previstos na Constituição para gozo da imunidade tributária incidente sobre as contribuições para a seguridade social por entidades beneficentes de assistência social no Sistema Tributário Brasileiro e, por consectário, a legalidade, ou não, dos requisitos impostos pela regulação do instituto efetuada por Lei Ordinária.

O presente estudo, portanto, se iniciará com as origens históricas da não incidência tributária nas diversas sociedades ao longo do tempo, desde a Roma Antiga até chegar com as previsões constitucionais de desoneração tributária no direito brasileiro as quais se caracterizam como o que hoje se entende por imunidade tributária.

Ultrapassando, assim, a origem do instituto, será apresentado o conceito de imunidade tributária e sua natureza jurídica. Nesse passo, também será abordado a forma como

atualmente se apresenta a imunidade na Constituição Federal de 1988, bem como defendido a idéia de que toda vedação a imposição tributária em sede de um mandamento constitucional caracteriza-se como uma imunidade tributária.

Dito isto, será defendido, em consonância com a doutrina mais vanguardista que leciona sobre o tema, que a imunidade não possui por objeto apenas os impostos, como anteriormente era destacado pela doutrina tradicional, mas também, que a norma imunizante incide sobre taxas e contribuições especiais.

Nesse espeque, definindo que pode haver incidência da imunidade sobre contribuições especiais, será apresentado o disposto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal é uma situação de imunidade tributária e, portanto, uma Limitação Constitucional ao Poder de Tributar e não uma isenção como o legislador equivocadamente nomeou, sendo defendido que o termo "lei" expresso no comando final do dispositivo deve ser interpretado de acordo com o artigo 146, inciso II da Carta Magna e, assim, ser entendido como Lei Complementar e não Lei Ordinária como usualmente vem interpretando o Poder Legislativo.

Por fim, defendido a interpretação conforme a Constituição do artigo 195, § 7º da Carta Magna, será pontuado que toda legislação ordinária que vise regular uma matéria de Limitação Constitucional ao Poder de Tributar é inconstitucional por padecer de vício formal em sua elaboração e, com isso, deve ser excluído do ordenamento jurídico.

2. ORIGEM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária é um instituto jurídico nacional. Todavia, durante o desenvolvimento histórico da sociedade ocorreram diversas hipóteses de não incidência da exação, seu estudo, visa revelar a motivação que ensejou a criação do instituto da imunidade.

Nesta senda, a imposição tributária e, por consectário, as hipóteses de exclusão da incidência de tributos, não são matérias novas na seara do direito, muito pelo contrário, são frutos de um desenvolvimento gradativo através da história.

Aliomar Baleeiro já pontificava, com propriedade, que "o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação."(2001, p.01).

Scaff, na mesma linha de Baleeiro, disserta que antes mesmo de existir o conceito de Estado, já existia a “cobrança coativa de valores de toda a sociedade por parte da classe dirigente”(2003, p.01). O mesmo autor ainda leciona que “o manejo da capacidade de tributar - e seu corolário, de não-tributar -, é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e

atividades. É uma maneira de implementar políticas - fiscal ou econômica”(SCAFF, 2003, p.01).

Dessa forma, resta nítido que se existe a imposição tributária desde tempos antigos, também já existiam as hipóteses em que era permitida a liberalidade da obrigação tributária.

Nesse sentido, Scaff, ainda lecionando sobre a origem da tributação e, por consequência, das formas de desoneração, defende que a Imunidade Tributária pode ter seu início na *Lex Vicesima Hereditatum et Legatorum*, essa disposição legal,vigente na Roma Antiga, impunha a cobrança de um imposto com alíquota de 5% sobre o valor de heranças ou legados, principalmente sobre heranças deixadas a amigos e celibatários, sendo, contudo, isentos do pagamento do tributo os "parentes próximos"e os bens de pequeno valor (2003, p.01).

Ainda segundo Scaff, a incidência do referido tributo e suas consequentes hipóteses de exoneração, estavam em conformidade com a política econômica do Imperador à época que era respaldada pela preocupação em amparar a família numerosa, proteger os casamentos e punir os adultérios, gravando os celibatários e os casais sem filhos(2003, p.01).

Da mesma forma que a *Lex Vicesima Hereditatum et Legatorum* atuava utilizando a exclusão de tributação como forma de regular a política econômica do Estado Romano, ainda em Roma, existiram também as *immunitas* que, nas palavras de Regina Helena Costa, eram o “expediente pelo qual se liberavam certas pessoas e situações do pagamento de tributos exigidos na sustentação do Estado”(2015, p.32). A mesma autora também expõe que exonerações tributárias tradicionais, inclusive vigentes no direito brasileiro tais como a dos templos religiosos e dos bens públicos podem ter sua origem nesta época (COSTA,2015, p.32).

Com a queda do Império Romano, a sociedade ocidental ingressou na Idade Média.

A Igreja Católica, no inicio do período medieval, ainda no início da formação dos Estados Modernos, passou a ser instituição mais forte e politicamente organizada da época e, no exercício de sua soberania, impunha a cobrança de dízimo sobre toda a sociedade da Idade Média.

Esta mesma instituição, na formação dos Estados Modernos, efetuou a liberação do pagamento do dízimo a diversos Monarcas nos Estados Absolutistas obtendo, em contrapartida a garantia de hegemonia como instituição religiosa nos estados .

Percebe-se, portanto, que desde Roma até a formação dos Estados Modernos, já existiam hipóteses de exclusão da competência arrecadatória efetuada pelos titulares do tributo, estas exclusões, por sua vez, eram dispostas pela livre faculdade da classe governante

que possuíam como objetivo favorecer uma determinada classe ou implementar alguma política pública de interesse do Estado ou do detentor do poder.

É importante ressaltar, contudo, que a exclusão da incidência tributária, por si só, não é suficiente para caracterizar um instituto como uma imunidade tributária. Somente a exclusão qualificada, ou seja, disposta em sede de um mandamento constitucional ou lei máxima de uma nação, que, por consequência, afasta, não a incidência do tributo, mas a própria competência tributária para sua instituição, é que pode ser caracterizado como imunidade.

Com efeito, no Brasil, historicamente, tem-se atribuído que a imunidade tributária foi instituída na Constituição Federal de 1891. Neste diploma, mais precisamente em seu artigo 10º, a Constituição instituiu a impossibilidade do Estado em tributar bens e rendas da União e vice versa.

Tradicionalmente a doutrina defende que foi a partir do advento do artigo 10º da Constituição Federal de 1891, quando ocorreu a vedação expressa à possibilidade de tributar determinados fatos jurídicos de pessoas políticas, que passou, então, a República Brasileira a dispor de um mandamento jurídico, veiculado em sede constitucional, instituindo, expressamente, uma imposição negativa ao legislador ordinário sobre matérias que não poderiam ser objetos da incidência tributária.

Regina Helena Costa salienta que não obstante a previsão do artigo 10o da Carta Magna de 1891, foi Constituição Federal de 1824 que efetivamente instituiu a primeira hipótese de imunidade tributária no direito brasileiro (2015,p.34). Segundo a autora, por intermédio do artigo 179, incisos XXXI e XXXII, restava assegurada exonerações tributárias em relação a determinadas taxas referentes a socorros públicos e instrução primária gratuita a seus cidadãos (COSTA,2015, p.34).

A visão tradicionalista do estudo das imunidades atribui, portanto, ao artigo 10º da Carta Constitucional de 1891 a primeira hipótese de imunidade tributária brasileira, embora, sob este ponto de vista se admitisse a incidência da imunidade apenas sobre impostos.

A evolução do estudo sobre as imunidades tem levado a conclusão de que não apenas impostos, mas também as taxas e as contribuições de melhoria podem ser objetos de incidência da norma imunizante.

Roque Antonio Carrazza, concordando com Regina Helena Costa, leciona que a imunidade tributária “alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxa e contribuição de melhoria”(2010,p.758). Dessa forma, para o autor "embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas

situações de imunidade a taxas, nada impedindo que amanhã, venham também a ser criadas situações de imunidades à contribuição de melhoria"(CARRAZZA,2010,p.758).

Destarte, a doutrina moderna admite que as imunidades ultrapassam as regras que à prevê apenas para as hipóteses de impostos e, moderna mente, seguindo as lições de Roque Antonio Carrazza e Regina Helena Costa, incidem também, sobre taxas, contribuições especiais e, nada obsta, que no futuro venham a incidir sobre empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria.

Isto posto, hoje, pode-se afirmar que as imunidades tributárias surgiram desde a primeira constituição brasileira, através dos incisos XXXI e XXXII do artigo 179 da Constituição Federal de 1824.

3. CONCEITO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Superada a apresentação da imunidade tributária e sua inserção no direito brasileiro, faz-se necessário conceituar o instituto em análise. Muitos doutrinadores já se incumbiram da tarefa de conceituar a imunidade, para Amilcar de Araújo Falcão, a imunidade tributária pode ser entendida como “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 (1971, p.74).

Misabel Derzi, sobre as mesmas premissas, disserta que “a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição”(1988, p.206).

À luz dos conceitos expostos, tanto Amilcar de Araujo Falcão quanto Misabel Derzi aparentam incorrer no mesmo erro, o qual seja, a utilização da expressão “supressão da competência impositiva”.

O poder de tributar é pleno e exercido pelo legislador constituinte. A competência tributária, entretanto, é decorrente do efetivo exercício do poder de tributar e somente pode ser exercido nos moldes emanados pela Constituição.

Poder de tributar e competência tributária não podem ser confundidos. Enquanto aquele é pleno e exercido pelo legislador constituinte na elaboração da imposição tributária, este é derivado, e somente pode ser exercido nos moldes outorgados pela Carta Magna.

Assim, não se entende a imunidade como uma supressão, mas sim, como uma própria exclusão de competência tributária uma vez que a imunidade, por si só, é um mandamento

negativo de imposição tributária formulado pelo legislador constitucional para incidir sobre determinados atos, fatos ou pessoas.

O vocábulo supressão, pressupõe uma existência e, posteriormente, uma exclusão. A imunidade, ordinariamente, já entra em vigor no próprio texto constitucional. As hipóteses abrangidas pela imunidade tributária não são suprimidas da competência tributária posto que nem sequer passam a ser seus objetos. Entende-se que a competência tributária já entra em vigência na Constituição Federal, sem abarcar os atos, fatos e pessoas abrangidas pela norma imunizante.

Pode-se verificar, portanto, que a imunidade tributária é uma imposição negativa de competência e não uma supressão. O legislador constitucional não tirou simplesmente o poder da competência tributária sobre a matéria. Em verdade, ele nunca sequer o concedeu.

Dito isto, excluído o entendimento de que a imunidade tributária é uma regra de supressão de competência, há, ainda, quem entenda que a imunidade é uma própria regra de competência. Para Humberto Ávila, a competência tributária é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, existem normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que torna suscetíveis de tributação, de outro, normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que torna insuscetíveis de tributação. Dessa forma, a parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição (2004, p.09).

Do mesmo modo que se discordou do pensamento de Derzi e Amilcar de Araújo Falcão, não se coaduna com o pensamento exposto por Ávila.

O legislador constituinte, explicitamente, disse que os atos, fatos e pessoas abarcados pela imunidade não deveriam ser tributados. Não se considera que a imposição tributária seja um simples resultado aritmético da soma do exercício da competência tributária menos as hipóteses de não incidência, entende-se que a competência tributária já nasce sem poder tributar os fatos imunes, por isso não se pode falar em uma competência que seja o resultado dos fatos tributáveis e não tributáveis. A incidência tributária sobre fatos imunes nem sequer chega a existir no Sistema Jurídico Brasileiro, não fazendo, portanto, em nenhum momento, parte da competência tributária.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, conceitua de forma diversa a imunidade tributária. Para o autor, a imunidade pode ser considerada como “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre

determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”(MACHADO,2008, p.30).

A conceituação de Hugo de Brito Machado também é insatisfatória para a perfeita elucidação do instituto em análise. Quando o autor disserta que a imunidade visa impedir a incidência da lei ordinária sobre os fatos imunes, equivoca-se. A imunidade não impede a incidência da lei ordinária sobre os fatos ou pessoas imunes, a imunidade impede a própria criação da lei ordinária. Uma lei que vise tributar um fato, ato ou determinada pessoa ou grupo de pessoas imune é uma lei inconstitucional *ab initio*.

Entretanto, apesar dos esforços da doutrina, é Aliomar Baleeiro, célebre estudioso das limitações constitucionais ao poder de tributar, que realizou a conceituação clássica do instituto em epígrafe. Para Baleeiro, a imunidade tributária é uma norma regra de natureza constitucional, podendo, inclusive estar implícita pelos fundamentos do sistema, "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" (2001, p208).

Nesse passo, faz-se necessário analisar o conceito expresso por Baleeiro. Em um primeiro momento, Aliomar Baleeiro caracteriza que a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária). Baleeiro foi extremamente preciso nesse aspecto da conceituação, a imunidade tributária é uma norma regra que visa consagrar a eficácia de algum princípio jurídico vigente no Sistema Constitucional Tributário.

A norma imunizante, quando protege atos, fatos e pessoas consideradas de tamanha importância para o Estado que o próprio legislador constituinte determina expressamente que deva ser afastada a tributação, tem por objetivo proteger valores que visam direcionar os ditames do Sistema Constitucional Tributário.

Continuando com a análise do conceito de imunidade tributária de Aliomar Baleeiro, o autor explana que a imunidade estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações. Aqui, entende-se que Baleeiro não contemplou a natureza subjetiva da imunidade. Dentre o rol de imunidades, algumas vezes, a exemplo da imunidade recíproca, o legislador prevê que o viés qualificador da imunidade é a pessoa a ser tributada e não apenas um fato ou situação.

Percebe-se, portanto, que não somente fatos e situações são o objeto imediato de incidência da imunidade tributária, mas, em certas hipóteses, é a própria natureza subjetiva do sujeito passivo que o legitima a seu enquadramento pela norma imunizante. Assim, como

Baleeiro não trata sobre isso, entende-se que deixou uma lacuna no seu conceito ao delimitar as hipóteses de incidência da imunidade tributária.

Por fim, o autor ainda pontifica que a imunidade é vista "de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário"(BALEEIRO,2001,p.208).

Nesta última premissa, Baleeiro traz que as normas imunizantes são determinadas, ou seja, são reduzidas aquelas expressamente previstas, bem como tais normas delimitam negativamente o poder tributário.

Nesse espeque, também discorda-se do pensamento de Baleeiro. Não há norma de atribuição do poder de tributar, uma vez que o poder de tributar é pleno e exercido pelo legislador constituinte. Como visto, o poder de tributar é o instituidor da competência tributária, assim, quando o autor leciona que ocorre uma redução parcial na norma de atribuição do poder de tributar, confunde poder de tributar e competência tributária, querendo dizer que, no exercício da competência tributária, uma parcela dessa competência já é retirada pelo mandamento constitucional.

A imunidade, portanto, não retira em sede constitucional parcela da competência tributária, ela simplesmente exclui os fatos, atos ou pessoas da possibilidade de ser tributada. Nesta esteira, como já defendido, não se entende que a imunidade tributária efetue qualquer retirada de poder da competência tributária. Em verdade, defende-se que o legislador constitucional ao estabelecer a competência tributária designou as hipóteses de incidência tributária e, por consectário, as hipóteses de não incidência, as quais, veiculadas na Carta Magna, constituem-se de imunidades tributárias.

Assim, verifica-se que sendo a competência tributária uma decorrência do poder de tributar, não existe qualquer redução em seu exercício pela norma de imunidade, mas sim, ao executar o poder de tributar, o legislador constitucional definiu expressamente quais as competências tributárias das pessoas políticas e quais as hipóteses não tributáveis.

Dessa maneira, considera-se que tanto a atribuição da competência tributária, quanto a instituição das imunidades tributárias são usos independentes do exercício do poder de tributar.

Paulo Barros de Carvalho traça outra linha de pensamento a despeito dos autores já citados. Segundo o autor, a imunidade pode ser caracterizada como a classe determinada de normas jurídicas contidas no texto da Carta Magna que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir normas regras

instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas(2005, p.185).

Entende-se que Paulo de Barros Carvalho conceitua, com maestria, a imunidade tributária. Nesse sentido, quando o autor leciona que é "uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal"(2005,p.185). Acerta o autor, pois limita exatamente o local de existência das imunidades.

As imunidades tributárias estão presentes apenas na Constituição Federal. Somente as normas jurídicas veiculadas em sede constitucional, ou lei máxima de uma nação, que constem como imposição negativa para a instituição tributária podem ser consideradas imunidades.

Ademais, acerta também o autor ao dissertar que as normas de imunidade estabelecem, "de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos"(2005,p.185). A imunidade é uma norma jurídica que expressamente exclui a competência tributária dos entes federativos sobre as matérias e pessoas ali descritas.

E, pondo fim a análise da conceituação de imunidade realizada por Paulo de Barros Carvalho, quando o autor refere-se que as imunidades são hipóteses que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas, descreve, com precisão, que as hipóteses de imunidade são limitadas e especificadas, ou seja, da mesma forma que a tipicidade tributária é cerrada e a imposição tributária só pode ser realizada por lei, as hipóteses de imunidade também o são, razão pela qual as normas imunizantes descrevem, e não poderia ser diferente, as situações específicas sobre as quais incidem.

Ante o exposto, pode-se conceituar a imunidade tributária como a imposição negativa de competência tributária incidentes sobre determinados atos, fatos ou pessoas determinadas pela Constituição Federal.

4. NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Qualificar a natureza jurídica da imunidade tributária, por sua vez, demanda uma maior análise em virtude de seu enquadramento dentro das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, é preciso definir se a imunidade tributária é uma norma regra ou norma princípio.

Distinguir normas regras de normas princípios, torna-se, portanto, nesse momento, essencial no desenvolvimento do presente estudo . A confusão acerca dos dois institutos não é

matéria nova ou pacificada no Direito. Muito pelo contrário, diversos juristas já se debruçaram sobre o tema, tamanha é a importância da distinção, que Robert Alexy dissertou que "para la teoria de los derechos fundamentales, la más importante es la distinción entre reglas y principios. Ella constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales"(2002,p.81).

Nessa toada, Misabel Derzi, em nota de atualização na obra de Aliomar Baleeiro, salienta que “tanto os princípios como as imunidades limitam o Poder de Tributar. Mas a cultura jurídica nacional, tradicionalmente, apesar dos efeitos comuns, distingue imunidade de princípio” (2001,p.14).

Continua Derzi aduzindo que “igualmente Aliomar Baleeiro, ao intitular essa obra de Limitações Constitucionais, realça os resultados que os princípios e as imunidades geram, mas jamais os confunde”(2001,p.14).

Conclui, então, a referida autora, que “a imunidade suprime, decepa, reduz o poder, enquanto a observância de certos princípios esta ligada ao exercício válido da própria competência”(DERZI,2001,p.15).

Todavia, mesmo expressando o pensamento minoritário na doutrina, há de se evidenciar o pensamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, que, contrapondo Derzi e Baleeiro, exprime que a imunidade “não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio”(1998, p.22).

Por estes pensamentos, pode-se verificar que a qualificação da imunidade tributária como norma regra ou norma princípio é entendida como um grande problema para a doutrina.

Para efetuar o perfeito enquadramento da imunidade tributária é necessário trilhar a análise da sua razão de existência e de seus elementos fundamentais, pois, somente após esse estudo, é que será possível concluir acerca da natureza jurídica da norma imunizante.

Nessa linha, Bernardo Ribeiro de Moraes, salienta que a razão de existência da imunidade tributária “está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas”(1998,p.22).

Percebe-se, pela explanação de Bernardo Ribeiro de Moraes, que a imunidade visa preservar da incidência tributária, determinados valores de interesse do Estado. Nessa sentido, defende o autor que a imunidade tributária tem, essencialmente, natureza axiológica.

Sem dúvida, é através da imunidade tributária que o legislador constitucional visa proteger atos, fatos ou pessoas consideradas de máxima importância para o Estado. Todavia,

há de se considerar o seguinte questionamento: a imunidade possui um valor ou assegura um valor?

As normas princípios têm natureza valorativa, alto grau de abstração e servem para direcionar o sistema jurídico atuando como mandamentos de otimização. Por sua vez, as normas regras são efetivas prescrições de condutas, possui baixo grau de abstração e se prestam a regular uma conduta concreta (CANOTILHO,2003,p.1161).

Nesse arrimo, é perfeitamente factível que haja dissidência na doutrina sobre o real enquadramento da imunidade tributária. Isto porque, a norma imunizante aplica-se diretamente sobre uma conduta que é valorada como fundamental para o funcionamento do Estado Democrático de Direito posto que determina uma abstenção do Estado para a prática da tributação sobre os fatos, atos ou pessoas abrangidas pela norma de imunidade.

A imunidade tributária, contudo, não é um valor, em verdade, as normas imunizantes são prescrições concretas de condutas. Assim, a imunidade tributária, essencialmente, é uma norma regra que visa proteger os atos, fatos e pessoas consideradas de tamanha importância para o funcionamento do Estado de Direito que deve ser preservado da tributação.

5. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Uma vez defendido que a imposição negativa de instituição tributária veiculada na Constituição Federal é uma imunidade tributária, torna-se necessário analisar o objeto principal desse estudo, o qual seja, a imunidade sobre as contribuições para a seguridade social prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Diante disto, percebe-se que o legislador constituinte equivocou-se na redação do 195, § 7º da Carta Magna quando utilizou-se do vocábulo isenção para designar uma hipótese de não incidência tributária na Constituição Federal. Este equivoco, contudo, levou juristas a divagar acerca da natureza jurídica do dispositivo constitucional.

Não obstante a semelhança entre a imunidade e a isenção, não se pode jamais confundi-las sob pena de violação a um direito do contribuinte, embora seja inegável a semelhança entre os institutos, posto que ambos são hipóteses que afastam a incidência do tributo, estes não se confundem.

Sacha Calmon Navarro Coelho disserta que “sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhe efeitos tributários”(1998,p.207).

Regina Helena Costa defende que “a isenção é instituto paralelo ao da imunidade - em ambos os casos o resultado prático é o impedimento à ocorrência do fato jurídico-tributário”(2015,p.116). A autora disserta, entretanto, que a imunidade se distingue da isenção, conquanto “na imunidade não ocorre fato imponível por não existir possibilidade de formulação da hipótese de incidência; na isenção não ocorre o fato imponível porque o legislador competente impediu a atuação da hipótese de incidência em relação a certo sujeito ou objeto”(2015,p.121).

Destarte, pode-se afirmar que da mesma forma que a imunidade é o reverso da competência tributária, uma vez que o legislador constitucional, ao elaborar a Carta Magna, estabeleceu as hipóteses de incidência tributária e, por consectário, as hipóteses de imunidade tributária, limitando, assim, o âmbito de incidência da competência tributária. A isenção, é o viés diametralmente oposto a competência tributária pois estabelece a possibilidade do legislador infra-constitucional afastar a hipótese de incidência tributária.

Resta nítido que a previsão do artigo 195, § 7º da Constituição Federal é uma hipótese de imunidade tributária, mesmo a despeito do nome *iuris* atribuído pelo legislador constituinte uma vez que impede a própria competência tributária de instituir a exação.

Em consonância com o exposto, o Supremo Tribunal Federal, por intermédio do julgamento do Mandado de Injunção nº. 232 oriundo do Estado do Rio de Janeiro, reconheceu que o artigo 195, § 7º da Constituição Federal, apesar de constar com a nomenclatura de isenção, em verdade, é um caso de imunidade tributária, dando azo a criação do precedente veiculado na RTJ 137/965 citado nos demais arestos da corte sobre o assunto.

Nesta esteira, em outro caso, o Supremo Tribunal Federal reiterou sua posição, se manifestando através do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº. 22.192, impetrado pela Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, pleiteando o benefício da isenção/imunidade pertinente à quota patronal relativa a contribuição suplementar ao Fundo de Previdência e Assistência Social.

A controvérsia discutida no Mandado de Segurança nº.22.192 residia no pleito da Associação em ser entidade declarada isenta/imune da chamada cota patronal da contribuição previdenciária, por força da Lei nº. 3.577, de 04.07.59, que, embora revogada pelo Decreto Lei nº. 1.572/77, ressalvou o direito adquirido daquelas entidades que, na data da sua vigência, fossem portadoras de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por tempo indeterminado e já usufruíssem a isenção/imunidade.

O Relator, Ministro Celso de Melo, conheceu e deu provimento ao recurso, vislumbrando que o benefício previsto em sede constitucional tratava-se, na realidade, do

instituto da imunidade tributária e não de mera isenção como a Constituição originariamente declarou, em consonância com precedente exposto na RTJ 137/965. Desta forma, sendo um caso de imunidade, não podia a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no artigo 195, § 7º da Carta Política.

Tais acórdãos realçam o posicionamento firmado pela Suprema Corte Brasileira que coadunando com a doutrina, defendem que independente do *nome iuris* adotado pelo legislador constitucional, às imposições negativas a instituição tributária veiculadas em sede constitucional, são, em realidade, imunidades tributárias.

Ante o exposto, resta claro que a previsão contida no artigo 195, § 7º da Constituição Federal independentemente da nomenclatura atribuída pelo legislador constituinte é uma hipótese de imunidade tributária e, por consequência, uma limitação constitucional ao poder de tributar.

6. A RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAÇÃO DA IMUNIDADE

Por fim, dentre os equívocos existentes na redação do artigo 195, § 7º da Constituição Federal, impende analisar o comando final do dispositivo que determina a sua regulação infraconstitucional.

Nesse aspecto, o legislador constituinte, ao instituir a imunidade, declarou que somente teria o beneplácito constitucional da imunidade sobre as contribuições para custeio da seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendessem as exigências estabelecidas em "lei".

Assim, não é qualquer entidade beneficente que terá possibilidade de usufruir da imunidade tributária, pois, por expressa determinação legal, somente as entidades que se enquadrem dentro dos requisitos especificados em uma previsão normativa infraconstitucional, que viria a ser editada, é que poderiam se beneficiar do instituto.

Ocorre que a utilização apenas do termo lei, na redação do artigo 195, § 7º da Constituição Federal denota a idéia de que qualquer atividade legislativa seria passível de efetuar a regulação infraconstitucional dos requisitos para que as entidades beneficentes de assistência social usufruam da imunidade sobre as contribuições para custeio da seguridade social.

Contudo, foi demonstrado nesse trabalho que apesar do nome *iuris* utilizado pelo legislador constituinte, o instituto descrito no artigo 195, § 7º da Constituição Federal é uma hipótese de imunidade tributária e, portanto, trata-se de uma Limitação Constitucional ao

Poder de Tributar, razão pela qual a interpretação do artigo 195, § 7º da Carta Constitucional deve ser dada de acordo com o seu artigo 146, inciso II que preconiza que as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar somente podem ser reguladas por meio de Lei Complementar, não podendo, portanto, o artigo 195, § 7º da Constituição Federal ter sua regulação infraconstitucional realizada por intermédio de Lei Ordinária.

Nesta senda, evidencia-se que a determinação do termo genérico "lei" utilizada no artigo 195, § 7º da Constituição Federal entra em colisão com o disposto no artigo 146, inciso II do mesmo diploma legal quando este, expressamente, determina que compete a Lei Complementar dispor sobre as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

Essa antinomia entre os comandos constitucionais tem ocasionado uma celeuma na disposição jurídica acerca da matéria. Isto porque, o legislador, ao invés de atribuir ao disposto no 195, § 7º da Carta Magna uma interpretação conforme a constituição efetuando sua regulação infraconstitucional por Lei Complementar, vem atribuindo a expressão "lei" presente no dispositivo final do artigo 195, § 7º da Constituição Federal uma interpretação extensiva e, por consectário, efetuando a regulação do dispositivo constitucional por Lei Ordinária.

Nesse sentido, a primeira regulação das entidades beneficentes para fins de imunidade ocorreu por intermédio do artigo 55 da Lei 8.212/1991 que, posteriormente, foi substituída pela redação da Lei 9.732/1998, ambas Lei Ordinária, que passaram, então, a regular os requisitos para que as entidades beneficentes de assistência social pudessem usufruir da imunidade tributária.

O Supremo Tribunal Federal, instado a se manifestar sobre o equivoco reiterado, recebeu a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº. 2028 em 13 de julho de 1999, interposta pela Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços - CNS que teve por objeto, justamente, declarar a inconstitucionalidade da Lei 9.732/1998 a luz da regulação do artigo 146, inciso II da Constituição Federal.

Nesta senda, no dia 14 de julho de 1999, o Relator, à época, reconheceu a força do argumento da reserva de Lei Complementar para regulação da imunidade tributária e deferiu uma medida liminar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.028, determinando a suspensão da eficácia do art. 1º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº. 9.732/98 e, por consectário, em 03 de abril de 2017, o Supremo Tribunal Federal referendou a decisão liminar e declarou a inconstitucionalidade da Lei nº. 9.732/98 no que concerne a regulação dos requisitos para concessão da imunidade sobre as contribuições para seguridade social.

. Sucede que, diante da suspensão da eficácia, ainda em sede liminar, dos dispositivos da Lei nº. 9.732/1998 por intermédio da ADI nº, 2.028, o Congresso Nacional, ainda em 1999, resolveu editar uma nova lei para regular os requisitos para concessão da imunidade destinada ao custeio da seguridade social pelas entidades beneficentes de assistência social, todavia, a Lei nº. 12.101 publicada em 27 de novembro 1999, novamente, foi editada sob a forma de Lei Ordinária, violando, mais uma vez, o quanto exposto no comando constitucional do artigo 146, inciso II.

Dessa forma, a Lei nº. 12.101/99 está vigente no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e irradiando efeitos apesar de, como demonstrado, padecer de vício formal de inconstitucionalidade desde sua origem, sendo, portanto, nula *ab origine*.

Nessa esteira, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em 17 de dezembro de 2012 interpôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.891 no Supremo Tribunal Federal, contudo, até hoje, não houve qualquer decisão no processo.

Denota-se, portanto, que o legislador ordinário, ao agir em contraponto ao comando constitucional do artigo 146, inciso II, está a prejudicar direitos do contribuinte e da sociedade. O legislador constitucional, ao declarar expressamente que as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar somente poderiam ser objetos de Lei Complementar, visava, com isso, resguardar um quorum qualificado e, portanto, garantir à sociedade e ao contribuinte uma rigidez através da forma legislativa para a qualquer modificação ou regulação da matéria.

A proteção normativa não pode ser vista apenas do ponto de vista material. A forma, quando determinada pela Constituição, visa resguardar que determinadas matérias, pela sua relevância, somente podem ser modificadas ou reguladas observado um quorum específico e não a maioria simples como é determinada para a Lei Ordinária.

A regulação da concessão da imunidade destinada ao custeio da seguridade social para as entidades beneficentes e de assistência social, como Limitação Constitucional ao Poder de Tributar teve especificado pela Carta Magna a necessidade de reserva de Lei Complementar que não observada pelo legislador ordinário, está violando, continuamente, uma proteção constitucional do contribuinte.

7. CONCLUSÃO

Diante do exposto, demonstrou-se que a redação do artigo 195, § 7º da Constituição Federal encontra-se eivada de máculas pela ausência de técnica legislativa na elaboração do

dispositivo e, por conta dessa situação, equivocadamente, o Poder Legislativo vem infringindo direitos do contribuinte ao regular a matéria em desconformidade de como a disposição constitucional determina.

Isto posto, inicialmente apresentou-se a evolução histórica das formas de desonerações à imposição tributária, buscando, com isso, definir o conceito de imunidade tributária.

Nesta senda, após a análise de alguns dos principais doutrinadores que lecionaram sobre a matéria, conceituou-se imunidade tributária como toda imposição negativa de competência tributária para a instituição de tributos sobre atos, fatos e pessoas disposta na Constituição Federal.

Admoesta-se, inclusive, que definiu-se que as hipóteses de incidência da imunidade tributária tem objeto mais amplo que apenas a incidência sobre impostos, já existindo na constituição, a partir desse entendimento, hipóteses de imunidade para taxas e contribuições especiais e nada impedindo que no futuro venham a ser criadas hipóteses de imunidade para contribuições de melhoria ou empréstimo compulsórios.

Nesse caminho, conceituado a imunidade e delimitando seu âmbito de incidência, definiu-se que o instituto é uma das hipóteses de Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, todavia, apesar desse enquadramento, a despeito das outras Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, a imunidade não constitui-se como uma norma princípio pois não possui alto grau de abstração nem um valor em si mesma, mas sim, perfaz-se de uma norma regra uma vez que possui eficácia concreta e visa proteger os valores considerados de tamanha importância para o legislador constituinte que definiu-se, na Carta Magna, a exclusão de incidência tributária.

Assim, definido que a imunidade tributária é toda imposição negativa da competência tributária na Constituição Federal e que constitui-se, efetivamente, de uma Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, passou-se a análise específica do comando do artigo 195, § 7º da Constituição Federal.

Verificou-se, então, que o disposto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal apesar do nome *iuris* defini-lo como isenção, em verdade, instituiu uma hipótese de imunidade tributária e, portanto, uma Limitação Constitucional ao Poder de Tributar.

Nesse diapasão, ultrapassada a definição da natureza jurídica do instituto veiculado no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, apresentou-se o segundo problema da redação legislativa do dispositivo, o qual seja, a necessidade de efetuar a regulação infraconstitucional das entidades beneficentes de assistência social pela utilização, simplesmente, da expressão genérica "lei".

Dessa forma, sendo o disposto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal uma imunidade tributária e, portanto, uma Limitação Constitucional ao Poder de Tributar defendeu-se que o termo "lei" utilizado no comando final do dispositivo deveria ser interpretado conforme o disposto no artigo 146, inciso II, da Carta Magna, tendo, portanto, significado de Lei Complementar.

Contudo, apesar do defendido, demonstrou-se que o legislador ordinário tem conferido uma interpretação extensiva ao termo "lei" do artigo 195, § 7º da Constituição Federal e efetuando a regulação dos requisitos para concessão da imunidade incidentes sobre as contribuições para a seguridade social destinadas as entidades beneficentes de assistência social por intermédio de Lei Ordinária.

Assim, foi deduzido que a regulação dos requisitos para a concessão da imunidade tributária sobre as contribuições para custeio da seguridade social destinadas as entidades beneficentes e de assistência social efetuado por Lei Ordinária é inconstitucional por não obedecer o comando do artigo 146, inciso II da Carta Magna.

REFERÊNCIAS:

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estúdios Políticos y Constitucionales, 2002.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL(1824). **Constituição Política do Império do Brazil.** Acessado em: 11 de maio de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm

BRASIL(1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil.** Acessado em: 11 de maio de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm

BRASIL(1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Acessado em 11 de maio de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm.

BRASIL. Lei 9.732 de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Acesso em 11 de maio de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9732.htm.

BRASIL. Lei 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Acessado em 11 de maio de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 11 de nov 1999.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.896, Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Diário de Justiça 24 de abr 2013.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº232. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 19 abr 1991.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Revista eletrônica de jurisprudência nº 137/965. Veicula o Mandado de Injunção nº232. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 19 abr 1991.

BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22192. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Diário de Justiça 19 dez 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra:Livraria Almedina, 2003.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Imunidades Tributárias.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **A imunidade tributária e seus novos aspectos.**
In: **Imunidades tributárias**. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998.

SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e Imunidade Tributária**. Artigo publicado no Mundo Jurídico (www.mundojuridico.adv.br) em 28.04.2003. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:99jy2d1f0tAJ:www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=uy>>. Acesso em: 10 de agosto de 2016.