

“SUSPENSÃO” E “CANCELAMENTO” DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Octavio Campos Fischer

1. Introdução

O tema da “suspensão” e do “cancelamento” de imunidades tributárias é pouco analisado pela doutrina pátria. Relaciona-se especificamente com o não cumprimento dos requisitos legais estabelecidos para a fruição das imunidades condicionadas, previstas nos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º, ambos da CF/88. Porém, a falta de uma legislação mais clara e precisa dificulta a correta compreensão do instituto em tela.

Sobre a imunidade do art. 150, VI, “c” da CF/88, o §1º do art. 14 do CTN pouco diz, pois apenas atribui ao Fisco a competência administrativa para suspender a aplicação de tal benefício. Posteriormente, todavia, a Lei n. 9.430/96, em seu art. 32, tratou de regulamentar, em nível federal, o procedimento e o processo administrativos de “suspensão” da imunidade tributária em tela.

No que se refere ao não cumprimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade do §7º do art. 195 da CF/88, a Lei n. 8.212/91, em sua redação original, nada estabelecia, estipulando apenas que esta “isenção” (sic) deveria ser requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que teria o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. Mas, a Lei n. 9.732/98 inseriu, no seu art. 55, o § 4º, dispondo que

“O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo”. O problema é que o e. Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida liminar na ADIN n. 2.028, decidiu “suspender, até a decisão final da ação direta”, a eficácia deste novo comando legal (DJU I de 16.06.200). Por outro lado, há que se registrar que o procedimento de “cancelamento” dessa “isenção” somente foi objeto de regulamentação através de um ato infralegal, o Decreto n. 3.048/1999, art. 206, §§8º, 9º e 10, que, nesta parte, é flagrantemente ilegal.

2. Competência legislativa

2.a) A Lei Complementar e os requisitos para fruição das Imunidades condicionadas

É difícil encontrarmos doutrina contrária à tese de que as imunidades tributárias supra devem ser reguladas por lei complementar.

Já tivemos a oportunidade de discorrer longamente sobre o assunto,¹ quando asseveramos que “na análise da regra do art. 150, VI, ‘c’ da CF/88 [o que deve ser aplicado, também, para o art. 195, §7º, CF/88], é necessário termos um cuidado especial para que o Poder Público, a pretexto de estipular os

1. FISCHER, Octavio Campos. A imunidade tributária das instituições de educação e o papel da lei complementar. In: *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da Unibrasil*. v. 06 Curitiba: Unibrasil, 2007.

requisitos legais, não venha a comprometer a própria imunidade. Assim, mais do que saber se há ou não uma ‘reserva de lei complementar’, devemos estar atentos para o fato de que não se pode estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aliás, tais princípios devem ser vistos como *mais um* instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. O que se verifica atualmente é que as novas e complexas formas de atuação do Poder Público (ou de quem lhe faz as vezes) não conseguem ser limitadas e controladas apenas através das tradicionais *cláusulas de proteção* ao cidadão. Daí que a sociedade deve socorrer-se da proporcionalidade e da razoabilidade.

Neste sentido, servimo-nos das lições de Helenilson Cunha Pontes, para quem:

a proporcionalidade apresenta duas dimensões, *complementares entre si*. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma *função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitu-

cionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.²

Afinal, se (i) a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infraconstitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua restrição. É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva. Frequentes, neste sentido, são as notícias que há de instituições ‘de fachada’, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábula rasa da Constituição no intuito de evitar que ocorram tais situações.

Assim, por exemplo, mesmo que a regra da alínea ‘a’ do §2º do art. 12 da Lei n. 9.532/97 tivesse sido inserida por uma lei complementar, sustentaríamos a sua invalidade, porquanto se trata de um requisito que, em verdade, limita (e de forma desproporcional) a imunidade em questão. Ora, se existem instituições pretensamente imunes, que distribuem lucros de forma disfarçada, como se remuneração fosse, o Poder Público, ao invés de impedir que os dirigentes das demais instituições imunes sejam remunerados, deveria criar instrumentos para punir o cometimento de abusos por parte dos contribuintes!

2. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.

Do contrário, chegará o momento em que esta tentativa desenfreada de ‘tapar buracos’ normativos levará à impossibilidade de fruição da imunidade.

De qualquer forma, a discussão em torno da caracterização da espécie legislativa necessária para a regulamentação do art. 150, VI, ‘c’ da CF/88, revela uma saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência com a segurança jurídica dos contribuintes. Exigir que os requisitos da imunidade sejam estipulados por lei complementar significa defender uma maior estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, na medida em que o art. 69 da CF/88 exige um quorum qualificado para a aprovação de tal instrumento normativo.

Ainda que não fosse por isto, entendemos como correto o raciocínio da doutrina, como um todo, no sentido de que está no art. 146, II da CF/88, a exigência de lei complementar para estipular os requisitos do art. 150, VI, ‘c’. No volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, Ives Gandra da Silva Martins coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que tipo de lei deveria ser utilizada em tal situação. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária.

Carlos Valder do Nascimento é taxativo: não há reserva de lei complementar,

porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que

devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu à lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte. (...) Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos à imunidade podem ser legitimados por lei ordinária.³

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, por sua vez, defende que

se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os preceitos dos arts. 150, VI, c, 153, §2º, II e 195, §7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar.⁴

De nossa parte, não temos dúvida, porém, de que estamos diante de matéria de competência de lei complementar, em razão de uma leitura sistemática do texto constitucional. Como aponta Edison Carlos Fernandes.

Por um simples exercício de silogismo chegamos à conclusão de que a lei referida no art. 150, VI, c, é lei complementar: Lei complementar deve regular as limitações ao poder de tributar. A imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Logo, lei complementar deve regular a imunidade.⁵

Mais do que isto, em um Estado Democrático de Direito, não podemos conceber um atuar, uma interpretação do Poder Público que possibilite um enfraquecimento das cláusulas

3. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 736

4. Imunidade tributária. In: Idem, *ibidem*, p. 348.

5. Imunidade tributária. In: Idem, *ibidem*, p. 564.

constitucionais. Portanto, se há duas ou mais interpretações possíveis, o princípio da moralidade reclama do Poder Público a escolha daquela que mais prestigie um direito fundamental. Afinal, por que não se utilizar de uma lei complementar? De outro lado, por que a tentativa de defender a competência de lei ordinária se isto contribui para provocar uma maior insegurança para os cidadãos? Não encontramos uma resposta legítima a tais indagações, porquanto um Estado Democrático de Direito é um Estado que deve dar o exemplo de como deve ser respeitada a força normativa da Constituição.

Mas, a definição de que somente lei complementar pode regular o art. 150, VI, 'c' da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss.).

Não estamos aqui, porém, a sustentar raciocínio similar ao dos ilustres juristas Eduardo Bottallo e Ricardo Lobo Torres. Ao que nos parece, tais doutrinadores entendem que é possível a utilização de lei ordinária para regular como devem estar estruturadas e constituídas as instituições que queiram se servir da imunidade.

Eduardo Bottallo sustenta a necessidade de

distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio “comportamento” das entidades beneficiárias da imunidade. Sem

nenhuma preocupação de rigor científico, mas no exclusivo intuito de facilitar e tornar mais clara a exposição, iremos nos referir às primeiras como “normas estruturais operacionais de imunidade” e às outras como “normas operacionais de imunidade”. (...) Por óbvio, estas normas não podem figurar no mesmo patamar e nem produzir os efeitos equivalentes aos que emergem de lei complementar editada com amparo no art. 146, II, da CF, como é o caso do retro-transcrito art. 14 do CTN. Todavia, elas têm espaço próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo.⁶

Ricardo Lobo Torres entende que

os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão subordinados à lei complementar. Mas as condições para a existência da pessoa imune e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária. A própria CF traça a distinção: no art. 146, II, diz que cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”; no art. 150, VI, *c*, remete a regulamentação das características subjetivas aos requisitos da “lei”, sem adjetiva-la.⁷

Tal linha de raciocínio, porém, não foi bem aplicada pelo e. Supremo Tribunal Federal. Com o advento da Constituição de 1988, nossa Corte Suprema foi provocada a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular imunidades, quando da edição da Lei n. 9.532/97 e da Lei n. 9.732/98. (...)

6. Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

7. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias*, *op. cit.*, p. 204.

Porém, quando o e. STF analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei n. 9.532/97, resgatou antiga jurisprudência sua, na qual, através da pena do Ministro Soares Muñoz, consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imune.⁸ Aliás, sob uma perspectiva geral, bem andou o Excelso Pretório ao decidir que existem dois tipos de regulamentação que podem ser levadas a efeito: de um lado, tem-se a disciplina da constituição e do funcionamento das instituições de educação e assistência social, que é competência de lei ordinária; de outro, a disciplina da imunidade tributária relativa a tais entidades, que deve ser feita por lei complementar.

Todavia, na ADIN 1802/MC, partindo desta distinção, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, no art. 12 supracitado, apenas a alínea 'f' do seu §2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados

8. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Relator Min. Soares Muñoz, Recurso Extraordinário n. 93770/RJ, data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I de 03.04.1981, p. 2857.

positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.⁹

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei n. 9.532/97, já que se trata de lei ordinária, como sustenta Hugo de Brito Ma-

9. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10.

chado.¹⁰ Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluimos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas. É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei n. 9.532/97, quando decidiu que:

À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

De fato, quando o art. 150, VI, 'c' da CF/88, estipula que as instituições de educação e de assistência social que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do disposto no art. 146, II, também da CF/88. É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e fun-

10. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda, *op. cit.*, p. 72. Veja-se, também, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

cionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular a própria imunidade.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco bem captou a questão, ao lecionar que

a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar.¹¹

Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do Supremo Tribunal Federal não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no §2º do art. 12 da Lei n. 9.532/97. Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes. Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser

11. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 717.

constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *contra legem*, simplesmente porque o supracitado §2º é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...)*. Com isto, podemos concluir que o e. Supremo Tribunal Federal realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF”.

2.b) Extensão da competência da Lei Complementar em matéria de Imunidade tributária

Ainda que não de toda encerrada, esta polêmica doutrinária e jurisprudencial não pode, porém, levar à conclusão de que a competência da lei complementar estaria restrita apenas à regulação dos requisitos para a fruição das imunidades tributárias dos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º, CF/88.

A rigor, por força do art. 146, II, CF/88, cabe à lei complementar regular as imunidades tributárias em toda a sua extensão. Não há um “divisor de águas”, a Constituição não fez

qualquer distinção e, assim, qualquer aspecto referente àquelas não pode ser objeto de outra espécie legislativa.

Bem por isto, a rigor, é de se considerar inconstitucional o contido no art. 32 da Lei n. 9.430/96, bem como no §4º do art. 55 da Lei n. 8.212/1991.

3. Imunidade tributária com o nome de isenção: §7º do art. 195, CF/88

Antes de ingressarmos no específico assunto que pretendemos desenvolver no presente artigo, cumpre registrar que é pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que toda e qualquer proibição de tributação prevista na Constituição, independentemente do nome, é uma imunidade. Mesmo naqueles casos em que a Constituição diz que determinada situação é isenta, reconhece-se que se trata, em verdade, de uma imunidade e que, portanto, não pode ser objeto de abolição sequer por Emenda Constitucional. É o caso do supracitado §7º do art. 195 da CF/88. Nele está registrado que as entidades beneficentes de assistência social são isentas das contribuições para a seguridade social. Todavia, entende-se, na doutrina e na jurisprudência, que, em rigor, de isenção não se trata, mas, sim, de uma típica imunidade tributária.¹²

Isto porque, na isenção, diferentemente da imunidade, temos uma situação de não tributação criada por lei infraconstitucional (lei ordinária ou lei complementar).

12. Por todos, veja-se a orientação do e. Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADINs n. 2028 e 2036.

A isenção, a despeito de se tratar de um instituto bastante polêmico, tem, em seu núcleo, a ideia de que o Poder Público, espontaneamente, estipula, por meio de uma lei infraconstitucional, que certas situações não serão objeto de tributação.

Portanto, a diferença mais simples e básica entre Imunidade e Isenção está em que aquela é uma não tributação imposta ao Poder Público pela Constituição, enquanto a segunda é uma não tributação concedida, através de lei, pelo Poder Público competente. Ademais, por se tratar de “cláusula pétrea”, a Imunidade não pode ser revogada, já a Isenção pode.¹³

4. “Suspensão” e “Cancelamento” das imunidades tributárias?

Com as considerações supra, estamos aptos a ingressar no espinhoso assunto “suspensão” e “cancelamento” das imunidades tributárias.

Chama-nos a atenção o fato de que, tanto doutrina como jurisprudência pouco têm se dedicado a tal assunto. Com isto, criou-se o costume de imaginar que o descumprimento dos requisitos legais poderia levar à suspensão ou, pior ainda, ao cancelamento das imunidades tributárias condicionadas.

Veja-se, então, que a Lei n. 9.430/96, que regulou tal assunto para a imunidade do art. 150, VI, “c”, CF/88, refere-se à “suspensão”, enquanto o §4º do art. 55 da Lei n. 8.212/91,

13. Esta questão da possibilidade de revogação de isenção é diferente nas isenções concedidas por prazo certo.

dispõe sobre o “cancelamento” da imunidade o §7º do art. 195, CF/88.

Em verdade, tanto um quanto o outro dispositivo, ao assim procederem, cometeram deslizes técnicos e de ordem lógico-jurídica.

Primeiramente, estamos a tratar de um direito fundamental: a imunidade tributária. Trata-se, ademais, de um direito fundamental de 1ª dimensão, isto é, oponível contra o Poder Público; um direito de proteção, especificamente um direito de proteção contra a tributação. Bem por isto não é razoável, nem lógico, imaginar que o próprio Poder Público – no caso, o Fisco – possa ter a competência para cancelá-lo ou suspendê-lo. Ademais, tais previsões são inconstitucionais, porque nossa Lei Fundamental não autoriza a suspensão ou o cancelamento desses direitos fundamentais.

Em verdade, o que se deve compreender de tal questão é que o não cumprimento dos requisitos legais, exigidos pelo art. 150, VI, “c” e pelo art. 195, §7º, CF/88, importará apenas na não incidência destas normas de imunidade tributária. Dito de outro modo, é uma condição para a incidência destas o cumprimento daqueles. Assim, durante o período em que isto não ocorrer, os contribuintes deverão ser tributados normalmente. Porém, o contrário, também, é verdadeiro: enquanto cumpridores dos requisitos legais, os contribuintes estarão albergados pelas imunidades supra.

Por isto é importante ter em mente que, ao regular a imunidade, a lei complementar não pode dispor que ela está condicionada a pedido do contribuinte para a sua fruição e a

deferimento por parte do Poder Público. De resto, porque um direito fundamental contra o Estado não pode estar condicionado à vontade deste. Caberá ao contribuinte verificar se encontra-se ou não de acordo com os requisitos legais e, portanto, apto a usufruir da imunidade tributária. A autoridade fiscal, neste caso, detém apenas competência para fiscalizar este comportamento e efetuar o lançamento do respectivo tributo (com as penalidades aplicáveis, por certo), caso se verifique o não atendimento aos requisitos legais, sendo certo que tal exigência deve restringir-se ao período em que tal situação ocorreu. Afinal, nas abalizadas palavras de Fábio Fanucchi,

Se bem que a lei não mencione prazo para suspensão do tratamento privilegiado constitucional e condicionado, está subentendido que ela durará enquanto a entidade não preencha os requisitos que a habilitam ao favorecimento. Desde o instante em que sanada a irregularidade, deve ser restaurado, na sua plenitude, o gozo do favor constitucional.¹⁴

Assim, não é correto falar em “suspensão” ou, mesmo, em “cancelamento” de imunidade tributária. Porque, como dissemos acima, o direito à imunidade poderá ser usufruído em qualquer instante, pelo contribuinte por ela contemplado, desde que este atenda aos requisitos legais.

Com esta orientação, ademais, superamos a discussão sobre o possível caráter retroativo da “suspensão” ou do “cancelamento” da imunidade tributária.

14. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 141.

Concordamos, aqui, com Hugo de Brito Machado, porque “O ato administrativo que suspende o gozo da imunidade não tem natureza desconstitutiva do direito à imunidade. É ato meramente declaratório de uma situação jurídica preexistente. Apenas atesta a não-existência, em determinado período ou exercício, do direito à imunidade, à minguagem do preenchimento dos requisitos legalmente exigidos para a existência desse direito”, ressalvados os casos de mudança de critério jurídico, em que não se pode admitir a retroatividade.^{15/16}

5. Do dever de fundamentação

Mas, abstraindo-se a questão da validade formal do art. 32 da Lei n. 9.430/96, é imperioso analisar um ponto que, também, tem sido descurado pela doutrina e pela jurisprudência.

Referido dispositivo estabelece que, a) uma vez constatada pela autoridade fiscal o não atendimento dos requisitos estipulados pelo art. 14 do CTN, b) “a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração”, para que c) a entidade possa, “no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias”. Com base nisto,

15. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: artigos 1º a 95, v. I. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 241-242.

16. Em sentido contrário, veja-se o profundo estudo de CHIESA, Clélio. *A competência tributária no Estado Brasileiro*: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 176-177 e SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 197.

d) “O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade”, sendo que, também, é possível a expedição do ato suspensivo se o contribuinte não se manifestar no prazo acima indicado.

Na sequência, o §6º do supracitado art. 32, estabelece que, com a “suspensão” da imunidade efetivada, a) “a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente”, bem como, paralelamente, se for o caso, a fiscalização de tributos federais deverá lavrar auto de infração sobre os tributos que deveriam ter sido pagos por aquela.

Por sua vez, o §9º do mesmo dispositivo, estabelece que, tendo sido “lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente”, observando-se as normas relativas ao processo administrativo tributário.

Portanto, o não cumprimento de algum dos requisitos para o gozo da imunidade do art. 150, VI, “c”, CF/88, pode gerar a emissão do Ato Declaratório “Suspensivo” da Imunidade, bem como a lavratura de um Auto de Infração (com a realização do Lançamento de Ofício pelos tributos devidos).¹⁷

17. É totalmente procedente o pensamento de Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que “é importante notar que o *mero procedimento*, unilateral, inquisitório etc. desenvolve-se no âmbito da fiscalização tributária, e é concluído quando as autoridades ‘constatam’ que os

Mas, tal como o Auto de Infração/Lançamento de Ofício tem que ser fundamentado, assim, também deverá ser a decisão que antecede o Ato Declaratório “Suspensivo” da Imunidade.

O teor do §3º do art. 32 da Lei n. 9.430/96, aliás, não deixa dúvidas a este respeito:

§3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

Não basta, portanto, que tal autoridade apenas emita o referido Ato Declaratório ou que apenas decida pela “suspensão” da imunidade, fazendo mera referência às informações levantadas pela fiscalização. É necessário *decidir* a questão, ou seja, é imperioso que analise as alegações do contribuinte e verificar se são ou não são procedentes.

O que está em jogo, no presente caso, é o princípio do devido processo legal, em sua feição mais específica que é o direito constitucional de petição (art. 5º, XXXIV, CF/88). Isto porque, bem leciona Hugo de Brito Machado, “seria inútil assegurar a alguém o direito de petição aos órgãos públicos se esses mesmos órgãos, ao proferirem suas decisões, não estivessem obrigados a *apreciar* os argumentos do peticionante”.¹⁸ Trata-se, portanto, segundo Sérgio André Rocha, de um “de-

requisitos necessários ao gozo da imunidade ou da isenção estão sendo desatendidos, expedindo notificação fiscal...”. “Depois desse mero procedimento, instaura-se fase *litigiosa*, pois já existe pretensão fiscal contrária aos interesses da entidade imune” (*Processo tributário*. 2. ed. Atlas: São Paulo, 2006, p. 127).

18. Comentários ao Código Tributário Nacional. *Op. cit.*, p. 236-237.

ver da Administração de se manifestar quanto aos questionamentos formulados pelos administrados”,¹⁹ o que foi adotado, também, pelo art. 48 da Lei n. 9.84/99.²⁰

Neste sentido, cumpre lembrar importante precedente do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Verificada a exatidão da decisão proferida pela turma julgadora de primeira instância, por suas conclusões, é de se mantê-la.

NORMAS PROCESSUAIS - SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DE ENTIDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS - INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32, § 3º, DA LEI N. 9.430/1996. NULIDADE - A não observância, por parte do fisco, do artigo 32, § 3º, da Lei n. 9.430/1996, que determina que o Delegado deve decidir sobre as alegações e provas apresentadas pela entidade, dá ensejo à nulidade do Ato Declaratório Executivo emitido, por descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO – NULIDADE - A anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é vício insanável que contamina os autos de infração lavrados.

Recurso de ofício negado” (1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, 7ª Câmara, Rel. Conselheiro Nilton Pêss, Data do Julgamento: 12.09.2005).

Ademais, note-se que, por força do princípio da verdade material, ínsito ao princípio da legalidade tributária, mesmo nos casos em que o contribuinte não apresente alegações sobre

19. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 148.

20. “Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência”.

a notificação expedida pela fiscalização tributária, não poderá o Delegado/Inspetor da Receita Federal, antes de emitir o Ato Declaratório “Suspensivo”, deixar de decidir se houve ou não o cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade. Porque tal Ato é apenas um desdobramento da decisão anterior. Se inexistente esta, aquele será nulo absolutamente.