

IMUNIDADES

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e
Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente
do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio
do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão
Universitária - CEU.

-I-

O II Colóquio Internacional de Direito Tributário da Universidade Austral e do Centro de Extensão Universitária – CEU, em seu tema I, suscita problema de relevância para a perfilação das denominadas entidades beneficentes e o tratamento jurídico-tributário pertinente.

Não adentrarei o exame da Constituição e da legislação Argentinas, que em linhas gerais se assemelham à legislação brasileira, na medida em que aos colegas argentinos caberá sua análise, com muito maior aptidão e conhecimento de causa, para o encontro anual entre tributaristas dos dois países. Na meditação conjunta das semelhanças e dessemelhanças dos dois sistemas quanto a tais entidades, resultarão, ao final do conclave, certamente, proveitosas sugestões de “lege ferenda” e mais sólida exegese de “lege lata” ¹.

¹ A lei 20.628 do imposto sobre a renda argentino em seu artigo 20, letras “f” a “g”, está assim redigida: “Las ganancias de las instituciones religiosas.

f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados” (Ganancias – Bienes personales – Ganancia – Minima Presunta – Altas Rentas, 2000, Suplementos Universitarios, La Ley, p. 12).

Pretendo, apenas, trazer minha interpretação sobre a disciplina legal de tais instituições, no sistema tributário vigente no Brasil.

-II-

A Constituição brasileira em dois momentos oferta tratamento desonerativo às entidades beneficentes, ou seja, quanto aos impostos e às contribuições sociais ².

Estão os artigos 150, inciso VI, letra “c” e 195, § 7º, da Constituição Federal assim redigidos:

"Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

² O artigo 20 da referida legislação quanto às deduções dispõe nas letras “m” e “r” o seguinte: “m) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el PODER EJECUTIVO”; “r) Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina” (ob. cit. p. 13).

...

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;

...";

"Art. 195

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

Interpretei-os, ambos, da forma que se segue:

"A letra "c" do inc. VI reproduz o Texto anterior, acrescentando à lista de entidades imunes as fundações dos partidos e as entidades sindicais dos trabalhadores, sobre adicionar às instituições de educação e assistência social a expressão "sem fins lucrativos", que não constava do art. 19, III, "c", do Texto pretérito.

Parece-me adequada a inclusão das fundações dos partidos políticos. Conforme a ideologia de cada partido, muitos necessitam defendê-la por entidades paralelas, que possam hospedar pessoas que não gostariam de ter militância partidária, mas que desejariam integrar-se a tais idéias e ideais, além de permitir tais entidades, de forma mais neutra, programas de variada natureza cultural, científica ou social.

Algumas das fundações existentes dos partidos políticos têm inclusive prestado decidida colaboração na produção de estudos relevantes para a reflexão de brasileiros em livros, congressos e publicações várias.

Sobre ser plenamente justificável, abre leque maior de proteção às idéias contra eventuais e momentâneos interesses políticos ou perseguições por parte dos que detêm o poder contra seus adversários, através do instrumental tributário.

O mesmo se diga no concernente às entidades sindicais dos trabalhadores para que sua liberdade não seja atingida no contestar e no defender seu direito. Lamenta-se apenas a reticência constitucional em relação às entidades patronais, também suscetíveis de ser

perseguidas fiscalmente, se os eventuais detentores do poder tiverem vocação política socialista ou antiempresarial.

A manutenção da imunidade dos partidos políticos já foi amplamente analisada pela doutrina, posto que objetiva preservar sua independência.

*Em relação a entidades de assistência social, cujo perfil desenhado pela jurisprudência abrange inclusive as entidades fechadas de previdência privada, o constituinte optou por duas conformações de assistência social. A conformação **lato sensu**, que abrange previdência, saúde e assistência social propriamente dita, e a **stricto sensu**, que só hospeda a assistência social, fora das hipóteses previdenciárias e de saúde. O artigo da assistência social **stricto sensu** está assim redigido, no capítulo da seguridade social: "Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de*

trabalho; IV - a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiências 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".

*O Tribunal Federal de Recursos já definiu que a imunidade tributária constitucional hospeda o gênero "assistência social", o que implica o estalajar as diversas formas de seguridade. A manutenção no atual do mesmo texto da Emenda Constitucional nº 1/69, já pacificado pela jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, hoje Superior Tribunal de Justiça, permite, pois, aceitar tal exegese, de resto, conforme a interpretação da esmagadora maioria dos juristas brasileiros. Em outras palavras, as instituições, a que se refere o art. 150, VI, são de assistência social **lato sensu** e não **stricto sensu**.*

Acrescente-se que a colocação em nível constitucional de que tais entidades deveriam não ter fins lucrativos, explicitando discurso implícito anterior, sobre tornar mais tranqüila a

razão de ser do favor supremo, à evidência, fortaleceu o princípio de que a imunidade é concedida para um trabalho complementar às atividades essenciais do Estado, que são de ofertar educação e assistência social.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional, já anteriormente, impunha o requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados pela nova ordem.

Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos.

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la "pro domo sua". Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional" ³;

³ *Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, p. 181/185, Ed. Saraiva, 1990. É de se lembrar que em relação a serem as entidades fechadas de previdência privada consideradas entidades de assistência social, o Supremo*

“O § 7º não cuida de isenção, mas de imunidade. O artigo 175 do CTN declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com nascimento da obrigação correspondente. Na isenção, nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito de a Fazenda receber o "quantum" da obrigação nascida. Na imunidade, não há nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, nem do crédito, que tem a mesma natureza daquela e a vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição. A lei maior retira determinadas pessoas, relações ou situações do poder impositivo do Estado.

Por esta razão, as imunidades são quase sempre interpretadas extensivamente, enquanto por força do artigo 111 do CTN as isenções comportam uma interpretação, o mais das vezes, restritiva.

Como se percebe, utilizou-se mal, o constituinte, do vocábulo pertinente, pois falou em isenção, quando pretendeu, de rigor, outorgar uma autêntica imunidade.

Tribunal Federal não acatou a interpretação exposta por mim em 1990.

Esta imunidade é extensiva às entidades beneficentes de assistência social ainda aqui cabendo a interpretação a que me referi do sentido "assistência social" "lato sensu," aplicável às limitações constitucionais ao poder de tributar. Tais entidades devem atender as exigências estabelecidas em lei.

O problema que se colocou, no passado, se esta lei deveria ser ordinária ou complementar, tendo o extinto Tribunal Federal de Recursos, no julgamento que considerou imunes as entidades fechadas de previdência social, por serem entidades de assistência social, entendido que a lei a que se referia o constituinte pretérito e atual era a lei complementar.

As exigências são apenas aquelas estabelecidas pelos artigos 9º e 14 do CTN assim redigidos:

"Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65; II. cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; III. estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou

mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; IV. cobrar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inc. IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não a dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea "a" do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos";
"Art. 14 O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de

lucro ou participação no seu resultado; II. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea "c" do inciso IV do art. 9º são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos".

A interpretação coerente daquela Corte tem sua razão de ser. Se o constituinte admitisse que o legislador ordinário estabelecesse as condições para o gozo da imunidade, sem dizer quais seriam, poderia o legislador ordinário, sob o controle do Poder Público, criar tal nível de exigências que a imunidade seriam de impossível gozo.

Ora, sendo a interpretação das imunidades, o mais das vezes extensiva, seria um contrasenso permitir que a extensão "pro societate" que a exegese imunitória comporta, fosse atalhada por um direito de "modificar" a imunidade, com condições absurdas.

Por esta razão, é que as condições são apenas aquelas dos artigos 9 e 14, veiculadas por lei com eficácia de complementar, já que a lei complementar é uma lei nacional, sempre que cuida de normas gerais, e explicitadora da Constituição Federal. Onde se lê: "lei", leia-se "lei complementar" ⁴.

Cabe realçar que, nesta matéria, o condicionamento à lei infraconstitucional para a viabilização de imunidade, já teve tratamento exegético por parte da Suprema Corte.

Com efeito, ao examinar o direito à imunidade das instituições beneficentes quanto às contribuições sociais em face de pretendida alteração dos limites de aplicação do § 7º do artigo 197, houve por bem o

⁴ *Comentários à Constituição do Brasil, volume 8, p. 112/118, Ed. Saraiva, 2000. Minha interpretação sobre as entidades privadas de assistência social não tem sido aceita pelo STF.*

Pretório Excelso entender que cuidava o dispositivo de imunidades –não de isenção— e que o legislador supremo não estaria subordinado ao alvedrio do legislador ordinário, mas que os requisitos da lei a que se referia a Carta Magna, seriam requisitos implícitos na Constituição Federal.

Antes mesmo de o Ministro Moreira Alves ofertar o voto condutor da ADIN-2028-5, em que considerou inconstitucional a redução do gozo das imunidades em relação às contribuições sociais, provocada pela Lei 9732/99, declarou de que forma a imunidade deveria ser interpretada.

Disse S. Excelência:

“Mas o Min. Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: “Esse decreto-lei anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional”. Isso significava dizer o que? Dizer: “Nem lei complementar, nem

lei nenhuma, pode impor uma restrição a uma imunidade que decorre da Constituição”.

E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. – Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais” não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”.

Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional”⁵,

e reiterou a mesma inteligência no voto condutor, conforme notas taquigráficas que obtive, por representante do escritório, a partir de gravação da sessão de julgamento realizada.

“Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do § 7º do art. 195 da C.F.:

"Art. 195

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam

⁵ *Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário, Ed. Centro de Extensão Universitária-CEU/Revista dos Tribunais, 1999, p. 29/30.*

dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal –e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do art. 146 da Carta da República, pouco importante que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo –não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma

onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedosoda vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Exmo. Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da lei 8732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando – repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados— a assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 7º do art. 195 da C.F. visa a estimular”⁶.

Aliás, já o Ministro Marco Aurélio, primeiro a manifestar-se a respeito em voto monocrático, afirmou:

⁶ ADIN 2028-5-DF, decisão liminar, Brasília 14/07/1999.

"Relativamente à questão de fundo, atente-se para o caráter linear e abrangente do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal: “Art. 195. (...) § 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. (...)

No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal –e, aí, tem-se a

conjugação com o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especialidade do ato normativo—não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de benéfica. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de

Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei nº 8.732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando -- repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados—a assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular” ⁷.

Em petição que deu início a ADIN 2028-5-DF, assinada pela Professora Fátima Rodrigues de Souza e por mim, deixamos claro que a Constituição criara dois tipos de imunidades não condicionadas à lei infra-constitucional, mas apenas sujeitas à explicitação pelos legisladores inferiores, vale dizer, a Constituição é que conforma a legislação inferior e não esta os princípios da lei suprema.

Escrevemos:

“Quanto a sua natureza, a Constituição de 1988, ao referir-se a entidades de algum modo ligadas

⁷ ADIN 2028-5-DF, decisão-liminar, Brasília 14/07/1999.

à seguridade social, utiliza-se de 3 conceitos distintos - o que é particularmente nítido em se tratando de entidades que exercem atividades pertinentes à saúde.

De fato, o § 1º do art. 199, verbis: "§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos" ao fazer menção a entidades "filantrópicas" e a entidades "sem fins lucrativos", bem demonstra que esses conceitos não se confundem.

Já o § 2º desse mesmo dispositivo, ao estabelecer que: "§ 2º - É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos" põe em evidência a existência de um outro tipo de entidade, qual seja, a entidade "com fins lucrativos".

Para definir o conteúdo de cada um dessas conceitos, cumpre distinguir entre tipo de interesse e modo de satisfazê-lo.

De acordo com o tipo de interesse, a entidade pode perseguir um interesse próprio ou um interesse de outrem.

Buscam interesse próprio as entidades com fins lucrativos ou as entidades de desempenham atividades circunscritas àqueles que a integram.

Buscam interesses de outrem, aquelas que atuam em benefício de alguém que não a própria entidade ou os que a integram. É o caso das entidades sem fins lucrativos, que, como não visam a um interesse próprio, e sim alheio, são entidades beneficentes, na medida em que agem "em benefício de" .

Quanto ao modo de satisfazer o interesse próprio, vários podem ser apontados, sendo o mais típico, a busca do lucro. Já quanto ao modo de satisfazer o interesse de outrem, duas hipóteses podem ser lembradas:

- a) dispendendo patrimônio sem contrapartida;*
- b) agindo de modo a viabilizar o atendimento do interesse alheio sem oneração direta excessiva do beneficiado.*

Entidade cuja atividade se desdobra no dispêndio patrimonial em benefício de outrem são as entidades filantrópicas, pois filantropia é manifestação de caridade.

Mas o fato de não estar fazendo caridade não significa que a entidade não esteja agindo em

benefício de outrem. Para tanto, basta que não esteja agindo no interesse próprio.

Em resumo, portanto, pode-se dizer que beneficente é gênero que abrange duas espécies: a) a filantropia, que é um modo de beneficência que envolve caridade; e b) a atuação sem fins lucrativos e no interesse de outrem.

Daí ser possível concluir que toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.

A razão de o § 7º do art. 195 da CF utilizar o vocábulo "beneficente" --mais amplo-- é precisamente estar-se referindo às diversas entidades que podem surgir no universo da seguridade social, sendo que, em relação a algumas delas, sequer haveria pertinência lógica em cogitar de filantropia (como é o caso, por exemplo, daquelas que se dedicam a atividades de previdência).

Quanto às que desempenham atividades do setor de saúde, o conceito de beneficência é explicitado no § 1º do art. 199 da CF, pondo em relevo dois aspectos fundamentais para a interpretação do § 7º do art. 195 da CF, a saber: a) que tal conceito não ostenta conteúdo idêntico ao do conceito de "entidade filantrópica", sendo mais amplo e

abrangendo este; e b) que, tanto as entidades filantrópicas como as entidades sem fins lucrativos revestem-se da mesma relevância e merecem o mesmo tratamento, tanto que a ambas é assegurada a preferência para assumir o atendimento complementar ao SUS”⁸.

Esta série de manifestações, que representam o meu ponto de vista e de minha equipe, há alguns anos, trouxe-a para reflexão dos participantes do II Colóquio Internacional de Direito Tributário, pois, parece-me fundamental para que se entenda a figura fenomênica. Acrescento um último texto sobre o conceito de imunidade no direito brasileiro, que escrevi e que facilitará a compreensão do instituto em questão:

"A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é

⁸ Páginas 15/18 da nossa petição.

de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos "déficits" públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. A fim de fulminar tais conveniências exegeticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente. A publicidade obtida pelos próprios jornais, apesar de não constar expressamente do art. 19, inc. III, letra "d" da E. C. n. 1/69 nele foi incluída por força de decisões da mais alta Corte.

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe,

portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela lei maior”⁹.

Como se percebe as instituições beneficentes de assistência social gozam de imunidade quanto às contribuições e impostos, algo que se estende também às instituições de educação sempre que tiverem atuação social nessa área¹⁰.

⁹ *Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 298/299.*

¹⁰ *A Lei 20.628 argentina no Título III sobre doações declara: “c) Las donaciones a los fiscos Nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del CINCO POR CIENTO (5%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando donaciones las efectúen sociedades de personas. Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 20 cuyo objetivo principal sea:*

- 1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.*
- 2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA dependiente del MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACIÓN.*
- 3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.*
- 4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el*

Em conclusão, pode-se dizer que:

- 1) as imunidades do sistema constitucional brasileiro das instituições sociais e educacionais podem ser de impostos e de contribuições sociais;
- 2) os requisitos da lei infraconstitucional só podem ser explicitadores e não criadores de restrições não constantes da norma constitucional. A lei ordinária nada cria, mas apenas esclarece;
- 3) tais requisitos para gozo das imunidades de impostos e contribuições sociais, a meu ver, só podem ser explicitados por legislação inferior que seja de nível complementar, pois condicionadora da atuação dos poderes tributantes e, nesta matéria, de caráter nacional ¹¹;

MINISTERIO DA CULTURA Y EDUCACION, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones” (ob. cit. p. 43/44)

¹¹ Escrevi: “Quando do julgamento, no extinto Tribunal Federal de Recursos, sobre a imunidade das instituições fechadas de previdência privada, houve por bem, aquela Corte, entender que a imunidade de que gozavam em relação

4) as instituições de educação sempre que permitam a integração no mercado de trabalho são instituições de educação social, como já escrevi:

"O artigo 203, inciso III, da Constituição Federal está assim veiculado: "Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

.....

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; e deve ser analisado à luz do artigo 227 do mesmo texto, cuja dicção é a seguinte: "É dever da família, da sociedade e do Estado

ao imposto sobre a renda, pelo prisma da Constituição pretérita, exigia que, como instituições de assistência social, preenchessem apenas os requisitos do artigo 14 do CTN.

*Em voto relatado pelo eminente Ministro Ilmar Galvão, decidiu, aquele Sodalício, que a expressão "requisitos da lei" constante da E.C. nº 1/69 --e que foi reproduzida na Constituição de 1988-- só poderia se referir à **lei complementar**, que regula esta matéria através das condições indicadas no artigo 14 do CTN, assim redigido:*

Parece-me ter sido aquela formulação do Tribunal Federal de Recursos a mais adequada ao direito brasileiro, tanto anterior como atual, pois, à luz dos arts. 18 § 1º da E.C. nº 1/69 e do artigo 146 da lei suprema hodierna, a conformação, em normas gerais, dos requisitos que perfilam o direito tributário brasileiro, pertine à lei complementar e não à lei ordinária" (Pesquisas Tributárias, Nova Série nº 4, Co-edição CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 41).

assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão".

Como se percebe, a promoção para integração no mercado de trabalho não é possível sem educação, isto é, sem a preparação técnica e ética do jovem para tal mercado.

O artigo 227 é de clareza inequívoca, figurando a educação como o quarto fator de relevância, após o direito à vida, à saúde e à alimentação, para que a sociedade, a família, o Estado assegurem a formação do jovem. O constituinte, não contente em enumerar, colocou como dever da sociedade organizada garantir, com absoluta prioridade --os termos são inequívocos e gráficos-- o direito à educação.

Serve, portanto, o artigo 227, como balizamento do que representa a assistência social, no concernente ao inciso III do artigo 203, visto que,

sem educação, torna-se difícil a integração no mercado de trabalho" ¹².

5) Beneficente é a entidade que presta serviços a outrem, não tendo fins lucrativos. Não são necessariamente filantrópicas, ou seja, prestadoras de serviços gratuitos. Nem toda a entidade beneficente (gênero) é filantrópica, mas toda a entidade filantrópica é beneficente (espécie).

6) As atividades exercidas por entidades beneficentes de competição de mercado são atividades não imunes, sempre que possam gerar descompetitividade, como já escrevi, ao interpretar o artigo 150, § 4º, da Constituição, nos termos seguintes:

"As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas",

"Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes,

¹² Revista Dialética de Direito Tributário nº 40, Janeiro de 1999, p. 94.

que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária.

O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado.

A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de que concorrência desleal não se criasse.

A redação, todavia, mantém reticências indesejáveis.

De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos

próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado e não houvesse a barreira, ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou

análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando: uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, gozando a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente" ¹³.

¹³ *Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 203/206.*

Colocadas as premissas acima, passo a resonder às três questões formuladas pela Comissão Organizadora do II Colóquio ¹⁴.

“Questão 1:

Pela perspectiva da Constituição Brasileira e da Lei do Imposto de Renda da Argentina, o que se entende por entidade beneficente de assistência social e entidades civis de assistência social e beneficentes respectivamente? O exercício de

¹⁴ Escrevi: “A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.

E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar? Por que o constituinte coloca um muro à imposição de forma insuperável, a não ser por emenda constitucional?

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc “(Pesquisas Tributárias, Nova Série nº 4, ob. cit., p. 32).

uma atividade econômica de competição no mercado é incompatível com a natureza da entidade beneficente de assistência social? Ou esta pode exercer qualquer tipo de atividade econômica?

1-a) Entendo seja beneficente aquela entidade sem fins lucrativos, que presta serviços não necessariamente gratuitos a terceiros, na área social ou de integração de educandos ao mercado de trabalho.

1-b) O exercício de uma atividade econômica por entidade sem fins lucrativos que competir no mercado com entidades com fins lucrativos, não gozará de desoneração tributária, se isso implicar vantagens comparativas, nos termos do § 4º do art. 150 da Constituição Federal, quanto a tais atividades, embora continue a gozar de imunidade no que concerne às atividades não lucrativas e não concorrenciais.

1-c) Pela lei brasileira, pode a entidade beneficente exercer tais atividades econômicas, sem perder sua condição de instituição sem fins lucrativos, ficando sujeita à tributação de impostos e contribuições, nas

atividades de natureza econômica e não sócio-educacionais ¹⁵.

Questão 2 :

Pela perspectiva do Direito Positivo Argentino e Brasileiro, o regime tributário das entidades sem fins lucrativos é menos oneroso em comparação ao aplicável às empresas em geral? E em caso afirmativo, este tratamento fiscal mais benéfico compreende exclusivamente o Imposto de Renda Argentino e o Imposto de Renda no Brasil ou também compreende as Contribuições Sociais?

2-a) O regime tributário brasileiro é menos oneroso quanto às entidades sem fins lucrativos do que em relação às empresas em geral, pois tais entidades prestam serviços à comunidade que caberia ao Estado prestar, sendo uma “longa manus” da ação

¹⁵ Pinto Ferreira comenta: “As imunidades atribuídas aos templos e ao patrimônio, à renda ou aos serviços dos partidos políticos e de suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, B e C) devem ser relacionadas com suas finalidades essenciais.

Caso uma instituição educacional, por exemplo, possua uma fazenda, esta fica sujeita ao ITR, pois não está vinculada às suas finalidades essenciais” (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 358).

estatal. Não podem, todavia, concorrer no mercado com outras empresas, sem que tal concorrência implique descompetitividade, devendo, por força do § 4º do art. 153 da C.F., ser tais atividades tributadas.

2-b) Compreende, a meu ver, impostos e contribuições, lembrando-se, todavia, que a limitação do § 4º do art. 150 dirige-se exclusivamente aos impostos ¹⁶.

¹⁶ Escrevi no livro *Direito Tributário e Econômico (Resenha Tributária, p. 163/6)* sobre o artigo 14, § 2º, do CTN que: “Os serviços a que se refere a alínea “c” do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. Meus comentários foram os seguintes: “O § 2º restringe o gozo dos benefícios das instituições sociais e de educação aos serviços diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade.

Em outras palavras, o § 2º declara, em interpretação “a contrario sensu”, que serviços não relacionados diretamente com os objetivos institucionais não gozam de imunidade. Os serviços não podem sequer ser relacionados indiretamente com os objetivos institucionais, visto que a utilização dos advérbios “diretamente” e “exclusivamente” afasta a interpretação integrativa.

Assim sendo, uma instituição de assistência social, que, simultaneamente a seus objetivos e atividades, produza filmes comerciais, sempre sobre temas de assistência social, mas os comercialize como qualquer empresa cinematográfica, está produzindo serviços indiretamente relacionados com os objetivos imunizados, mas tais serviços não podem ser imunes, visto que não são diretamente relacionados com os mesmos, que devem estar acoplados às finalidades constitucionais.

Questão 3:

Em relação ao Imposto de Renda na Argentina e Imposto de Renda no Brasil, o tratamento tributário menos oneroso alcança apenas as rendas diretamente geradas pela atividade principal da entidade ou todas as rendas por esta obtidas?

Se necessário distinguir entre as rendas, qual o critério a ser utilizado?

Poder-se-ia alegar que a imunidade deve ser sempre interpretada extensivamente, na linha da jurisprudência de nossa mais alta Corte. De efeito, tal é –e a nosso ver de forma inatacável— a percepção pretoriana, posto que se se adotassem as restrições impostas pelo art. 111 do CTN à imunidade, à evidência, os crônicos “deficits” públicos dos poderes tributantes terminariam por reduzir seu espectro de atuação, mutilando o desiderato constitucional.

Ao contrário da isenção, da não-incidência e da alíquota zero, em que o poder de tributar é pleno, expressamente auto-contido na primeira hipótese, implicitamente na segunda e reduzido à sua expressão nenhuma na terceira, na imunidade o poder de tributar inexistente, fica condicionado à absoluta impotência, barrados seus tentáculos por intransponível muro construído pela Carta Magna.

No caso, todavia, do § 2º, tal muro tem os limites nele estabelecidos, e os limites lá estabelecidos não permitem extensão maior de proteção que àqueles serviços exclusiva e diretamente relacionados com o objetivo social, que, necessariamente, deve ser aquele esculpido na lei maior, como serviço complementar aos de obrigatoria prestação por parte do Estado”.

3-a) Alcança, quanto ao imposto sobre a renda, todas as rendas obtidas, menos aquelas oriundas de atividades de mercado que impliquem descompetitividade, por força da limitação do § 4º do artigo 150 da C.F. Nesta matéria já decidiu o STF quanto à lei 9532/97, art. 12, § 1º, cuja dicção é a seguinte:

“Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”,

que o dispositivo é inconstitucional na medida em que as aplicações financeiras são necessárias às instituições e não geram descompetitividade ¹⁷.

¹⁷ Na ADIN 1802-3-DF, assim se manifestou o Ministro Pertence ao considerar o dispositivo inconstitucional: “Resta o § 1º do art. 12 – f. 4: “Art. 12 ... § 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”.

Aqui, afigura-se-me chapada a inconstitucionalidade formal e material da exclusão questionada.

Inconstitucionalidade formal, porque a norma atinente à delimitação do objeto da imunidade, supera a alçada da lei ordinária e se reserva –segundo o parâmetro do presente acolhido— à lei complementar.

Mas ao primeiro exame, há também inconstitucionalidade material: “rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras” são renda, alcançados, pois, pela imunidade constitucional, quando beneficiária dela a

3-b) A distinção possível não seria quanto às rendas, todas elas, imunes para as instituições beneficentes, mas sim quanto às atividades empresariais da entidade, que, quando implicando descompetitividade para empreendimentos semelhantes, gera o direito a tributação por parte da União. Todas as rendas das atividades não empresariais são imunes e daquelas atividades empresariais que gerem descompetitividade na livre concorrência, não ¹⁸.

(18).

instituição imune e, portanto, não subtraíveis, sequer por lei complementar, do âmbito da vedação constitucional de tributar”.

¹⁸ Repito o artigo 14 do CTN: “O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea “c” do inciso IV do art. 9º são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos” (grifos meus).

SP, 06/2000.