

IMUNIDADE E ISENÇÃO FISCAL PARA AS ONG'S

Maria Nazaré Lins Barbosa*

1. Introdução

Tendo em vista a finalidade pública das entidades sem fins lucrativos – que em sua atuação tradicional suprem ou complementam a ação do Estado – a Constituição Federal – fundamento da ordem jurídica vigente – reconhece a determinadas espécies de entidades sem fins lucrativos a *imunidade fiscal*.

A imunidade é uma forma de não-incidência pela supressão da competência do poder de tributar. Assim, certos fatos, pessoas ou situações imunes à tributação estão fora do campo de incidência, isto é, não podem ser tributados, desde que atendam a determinados pressupostos ou requisitos assentes na Constituição Federal, que, conforme o caso, remete à lei complementar a regulação desses requisitos.¹ Assim, estritamente falando, imunidade não é renúncia, é limitação imposta ao Estado pela própria Constituição. O Estado, assim, está impedido de tributar os fatos, pessoas ou situações definidas como imunes.

O gênero “tributo” desdobra-se em espécies tributárias, que são os impostos, as contribuições e as taxas. A Constituição estabelece a imunidade aos impostos e às contribuições sociais, mas não concede imunidade às taxas. Porém, cada ente tributante – União, Estados, Municípios - pode conceder, por lei ordinária, no âmbito de sua competência, isenções ou reduções de taxa.

No âmbito das entidades sem fins lucrativos, a Constituição torna imune a *impostos* as *instituições de educação* e de *assistência social*. Em outro dispositivo, *isenta* (quando deveria dizer: *imuniza*²) da *contribuição social* as *entidades beneficentes de assistência social*. No presente capítulo, vamos nos limitar ao exame da imunidade a impostos, deixando para o próximo capítulo o exame da imunidade a contribuições.

2. A imunidade a impostos na Constituição e na Lei Complementar

A imunidade tributária consta na Constituição Federal nos seguintes termos:

¹ A lei complementar é uma lei que requer maioria absoluta na Câmara e no Senado para ser aprovada, por isto, não é fácil aprovar ou modificar uma lei complementar. Em matéria tributária, a lei complementar fundamental é o Código Tributário Nacional.

² A imprópria denominação do instituto (isenção ao invés de imunidade) não afeta sua natureza jurídica. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de reconhecer o caráter de imunidade à *isenção* da contribuição para a seguridade social prevista no art. 195 (RE em MS nº 22.192-9-DF- STF 1ª T – DJ de 19.12.96)

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

VI - instituir impostos sobre:

a) ...

b) ...

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;

§ 4º 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."

Este artigo estabelece o princípio da imunidade tributária, assegurando a não-incidência de impostos às instituições beneficentes, por entender, que todo o seu patrimônio, rendas ou serviços já estão destinados a preencher funções complementares às atribuições essenciais do Estado.

Note-se que a imunidade tributária alcança apenas os impostos cujo fato gerador seja *renda, patrimônio ou serviços*. Se assim não fosse, poder-se-ia ampliar o seu alcance de maneira a atingir todas as espécies de impostos existentes, já que, indiretamente, seus fatos geradores sempre estarão vinculados a algum daqueles termos.

A imunidade fiscal implica uma limitação ao ente tributante, que não pode instituir impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das instituições em exame. A respeito, dispõe o art. 146, inc. III da Constituição Federal:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

..."

Para que as entidades gozem da imunidade, a lei complementar – que é o Código Tributário Nacional - estabelece os pressupostos constantes de seu art. 14:

"I - Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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."

Assim, encontramos três condições para que uma entidade usufrua de imunidade constitucional:

a) a primeira condição é a não distribuição de lucros - por outro lado, as entidades imunes não estão proibidas de, através dos preços de seus serviços e produtos, obter receitas destinadas à sua expansão e manutenção; o que a lei proíbe, é a distribuição dessas receitas a título de lucros, dividendos, aos seus fundadores, administradores ou mantenedores;

b) a segunda condição é a proibição de remessa de receitas ao exterior - permite-se porém, que a entidade na consecução dos seus objetivos sociais, importe, por exemplo, aparelhos, livros etc. desde que sejam utilizados exclusivamente no Brasil.

c) a terceira condição exige que as entidades mantenham os livros de escrituração contábil em perfeita ordem e clareza, bem como a apresentação periódica de suas contas, extratos, balanços, etc.

A entidade que não cumpra os requisitos acima elencados, poderá ter suspensa sua imunidade (Código Tributário Nacional, art. 14, parágrafo 1º); a cassação da imunidade, entretanto, só se apurará através de processo judicial.

Tal entendimento manifesta-se no resumo de uma decisão, que abaixo reproduzimos:

“Imunidade – Instituição de Educação – Prazo de Suspensão (1º Conselho de Contribuintes - 3ª Câmara)

Suspensão de Imunidade – Instituição de Educação – A imunidade tributária, constitucionalmente condicionada, é a vedação à pessoa política ao exercício da competência impositiva, nos termos colocados na lei complementar. A falta de apresentação de registros contábeis ou de elementos e documentos irrefutáveis e suficientes a comprovarem o efetivo cumprimento das exigências contidas no CTN, no tocante à proibição de distribuir resultados aos associados ou de que todos os recursos estão sendo aplicados no patrimônio e cumprimento dos objetivos da entidade justifica e implica na suspensão do direito à fruição da imunidade.

(...)

Prazo de suspensão da imunidade – Tratando a lei tributária de suspensão de direito, a medida deverá perdurar pelo período fiscalizado e objeto de autuação, em que ficou comprovado o descumprimento das condições para a fruição da imunidade, readquirindo a entidade o respectivo direito, após esse prazo, desde que esteja cumprindo todas as condições da Lei Complementar.”

Acórdão nº 103-20.852 – Sessão de 19-III-2002

Parece-nos oportuno indicar também que a imunidade não deve sofrer outros condicionamentos além daqueles expressamente previstos na Lei Complementar. O resumo da decisão, que abaixo transcrevemos, do Supremo Tribunal, ilustra esta consideração:

“Imunidade – Instituições de Educação e Assistência Social sem fins lucrativos – Imóveis – Escritórios – O fato de os imóveis estarem sendo empregados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea “c”, § 4º da Constituição Federal”.

RE nº 221.395-8 – 8-II-2000. Rel. Min. Marco Aurélio

3. A imunidade a impostos na prática

De acordo com os requisitos anteriormente elencados, o acesso à imunidade a *impostos* seria, em tese, bastante fácil: as associações sem fins lucrativos classificam-se perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda, mediante apresentação do estatuto devidamente registrado em cartório. Este cadastramento faz presumir o *status* de entidade imune, isto é, não alcançada por impostos nos âmbitos federal, estadual e municipal.

No entanto, na prática, devido à regulamentação que a União, os Estados e os Municípios têm dado aos impostos de sua competência, verifica-se que as entidades devem travar uma autêntica “batalha burocrática” para ver reconhecido o direito à imunidade que a Constituição e a lei complementar (que é o Código Tributário Nacional) asseguram com relativa facilidade.

Assim, por exemplo, no âmbito da União, a legislação do Imposto de Renda, impõe, além dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, a vedação à remuneração de dirigentes. No âmbito de competência estadual ou municipal, a legislação, por vezes, condiciona a imunidade à obtenção do título de utilidade pública estadual ou municipal.

Trata-se de exigências inconstitucionais, pois a imunidade é um direito assegurado pela Constituição às entidades sem fins lucrativos que observam os requisitos do Código Tributário Nacional, e não um favor ou uma concessão do ente tributante, que poderia restringi-lo de acordo com critérios mais ou menos arbitrários. Isto nos remete exatamente à distinção entre imunidade e isenção.

4. Distinção entre imunidade e isenção

A imunidade é uma limitação à competência de instituir tributos, e somente pode provir de um dispositivo previsto na Constituição Federal. A imunidade não é apenas uma dispensa da cobrança de um imposto, mas é uma proibição para o legislador, que não pode instituir imposto sobre fatos imunizados.

Em outro plano estão as isenções fiscais, estas, sim, uma espécie de renúncia fiscal. O Estado pode tributar, mas renuncia a tanto, em função de razões específicas. As imunidades constam da Constituição; as isenções são concedidas em lei ordinária, constituindo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou, como declara o artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional, uma exclusão do crédito tributário, uma parte liberada dentro do campo de incidência, que poderá ser aumentada, diminuída ou suprimida pela lei ordinária.

Não se pode, pois, confundir imunidade com isenção. Na isenção é devido o imposto porque se verifica a obrigação de pagar um tributo instituído pela lei, mas, mediante a isenção, o próprio poder que tributou concede a dispensa do pagamento do imposto:

- a) por um prazo;
- b) em condições determinadas;
- c) para o caso requerido ao órgão que o exige.

Na isenção, a obrigação de pagar existe, porque ocorreu o fato que gera o pagamento do imposto, porém a autoridade pode, por algum motivo, isentar o seu pagamento.

Muitas vezes, porém, os legisladores concedem “isenções” que na verdade são imunidades asseguradas na Constituição, e além disso criam condições para o acesso a tais isenções que vão além daqueles requisitos que a lei complementar (o Código Tributário Nacional) estabeleceu.

5. O fim não lucrativo e a obtenção de lucro: distinção

Segundo a Instrução Normativa nº 113/98 “considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais”.

Nota-se na redação um equívoco claro: não é o déficit ou superávit, o lucro ou o prejuízo, o que caracteriza a finalidade lucrativa, e sim a destinação ou aplicação do resultado financeiro.

Uma entidade sem fins lucrativos pode e deve auferir receitas, e, se estas superarem as despesas, hão de ser aplicadas em projetos da entidade, que pode contar com um fundo institucional destinado a tanto. O que a entidade não pode fazer é distribuir qualquer parcela de sua receita a título de lucro ou participação nos resultados a seus sócios.

Nada impede, pois, que a entidade preste serviços ou proceda, em determinadas circunstâncias, à venda de mercadorias. Essas atividades, porém, exigirão algumas providências de tipo fiscal, esclarecidas nos itens a seguir.

6. A questão da venda de mercadorias

Na Constituição Federal e na lei complementar não há qualquer vedação a que as entidades sem fins lucrativos realizem venda de mercadorias de sua fabricação ou prestação de serviços. Mas, para que a entidade faça jus à imunidade fiscal, é necessário que as receitas provenientes dessas atividades sejam aplicadas nos fins da instituição, e, obviamente, não sejam distribuídas a título de lucro.

Convém, entretanto, que o estatuto da entidade preveja, se for o caso, a realização destas atividades, com clareza suficiente para situá-las como um meio, e não como uma das finalidades sociais. O volume e as circunstâncias em que as instituições sem fins lucrativos realizam estas atividades não podem caracterizar “concorrência desleal” em relação ao setor empresarial, que as desenvolve sem benefícios fiscais.

A legislação definiu como contribuinte do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias (ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação).

Ocorre, porém, que o imposto incidente sobre a venda de mercadoria - o ICMS - tem determinadas características que o tornam fora do alcance da imunidade. São elas:

- a) o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, e não sobre a renda, patrimônio ou serviços, que são as hipóteses alcançadas pela imunidade;
- b) o contribuinte “de fato” do ICMS é o comprador, e não o vendedor da mercadoria.

Deste modo, a jurisprudência³ predominante não tem reconhecido às entidades sem fins lucrativos que realizam venda de mercadorias o direito à imunidade em relação ao ICMS. A título de exemplo, reproduzimos abaixo o teor de duas decisões dos tribunais superiores:

ICMS – IMUNIDADE – ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE FABRICA E COMERCIALIZA CALÇADOS – EXCLUSÃO

“Imunidade tributária. ICMS. Entidade de assistência social que comercializa calçados de sua fabricação. A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, não se estende ao ICMS incidente sobre os bens por elas fabricados, que é pago pelo consumidor, posto que embutido no preço. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.”⁴

Reproduzimos, também, o resumo de uma decisão recente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, em sentido diverso, reconheceu a imunidade em situação desse tipo. Note-se, contudo, que houve um voto vencido, que segue a orientação predominante dos tribunais superiores.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – Aplicabilidade – Fundação destinada a proporcionar iniciação profissional e conhecimentos técnicos a seus assistidos – Desenvolvimento de um setor de plásticos com o fim de, com a posterior venda dos produtos fabricados pelos menores, minimizar as suas necessidades financeiras e atender às suas necessidades assistenciais – Atividade que não se destina a obtenção de lucros – Observância do disposto no art. 150, VI, c da CF e no art. 14 do CTN – Voto vencido.

Ementa da redação: A fundação destinada a proporcionar iniciação profissional e conhecimentos técnicos a seus assistidos e que desenvolve um setor de plásticos com o fim de, com a posterior venda dos produtos fabricados pelos menores, minimizar as suas necessidades financeiras e atender às suas necessidades assistenciais, goza de imunidade tributária, eis que tal atividade não se destina à obtenção de lucros, atendendo ao disposto no art. 150, VI, c da CF e ao art. 14 do CTN.

³ Denomina-se jurisprudência ao conjunto de decisões judiciais, que orientam o intérprete da lei.

⁴ Acórdão unânime da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal – RE – 189.912-3-SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – j. 26.03.99 – Recte.: Assistência Social Assembléia de Deus; Recdo.: Estado de São Paulo – DJU de 25.06.99, p 28 –ementa oficial)

Ementa do voto vencido, pela Redação: A fundação que exerce atividade de venda de produto fabricado pelos seus assistidos deve suportar a incidência tributária, pois não se trata de ônus fiscal sobre o patrimônio, renda ou serviços da entidade assistencial, mas sim do fenômeno da repercussão tributária, eis que os bens ali produzidos e comercializados geram o imposto que é suportado pelo consumidor final.

Ap 066.286-5/5-00 - 9ª Câm. – j. 17.04.2002 – rel. Dês. Gonzaga Franceschini

7. Isenção na venda de mercadorias

Embora a jurisprudência predominante não reconheça a imunidade ao ICMS, muitos Estados em sua legislação concedem isenção do ICMS às operações realizadas por entidades sem fins lucrativos.

A título de exemplo, citamos a legislação do Estado de São Paulo, que concede isenção à saída de mercadoria de produção própria promovida por instituição de assistência social ou de educação, nos termos do item 48 da Tabela I do Anexo I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 33.118/91.

Em São Paulo, o benefício da isenção condiciona-se a determinados requisitos, a saber:

a.1 a entidade não tenha finalidade lucrativa e sua renda líquida seja integralmente aplicada na manutenção de seus objetivos assistenciais ou educacionais, nos país, sem distribuição de qualquer parcela a título de lucro ou de participação

a . 2 o valor das vendas de mercadorias da espécie, realizadas pelas beneficiária no ano anterior, não tenha ultrapassado o limite estabelecido para a isenção das microempresas⁵;

a .3 a isenção seja reconhecida pela Secretaria da Fazenda, a requerimento da interessada.

Na saída de mercadoria isenta, a entidade deverá emitir nota fiscal com todos os requisitos exigidos e, em especial, a indicação da expressão:

"Isenção do ICMS - Item 48 da Tabela I do Anexo I do RICMS/91".

Mediante autorização do Fisco, a emissão de documento fiscal poderá até ser dispensada na saída de mercadoria isenta ou não tributada. Deste modo, a entidade interessada poderá solicitar referida dispensa, cujo requerimento, dirigido à Diretoria Executiva da Administração Tributária (DEAT), terá como fundamento o art.184 do RICMS.

Recomenda-se, assim, às entidades sem fins lucrativos que realizem com habitualidade operações de natureza comercial a obtenção das informações pertinentes junto à Secretaria da Fazenda Estadual respectiva.

8. Tabela orientativa da imunidade e isenções a impostos

Apresentamos, a seguir uma tabela simplificada em relação aos impostos de competência federal, estadual e municipal. O objetivo é chamar a atenção para benefícios fiscais que a entidade poderá obter – por exemplo, a imunidade ao IPVA do automóvel de propriedade da entidade. Para tanto destacamos a natureza do benefício – imunidade ou isenção – e os fundamentos legais de sua concessão.

Destacamos, na sequência de cada quadro, decisões judiciais particularmente significativas em relação ao imposto tratado, para ilustrar possíveis controvérsias em relação à imunidade ou isenção existente em cada caso.

IMUNIDADE A IMPOSTOS: ASPECTOS GERAIS

⁵Considera-se microempresa aquela que (entre outros requisitos) auferir, durante o ano, receita bruta igual ou inferior a R\$ 83.700,00 (oitenta e três mil e setecentos reais).

Imunidade	Abrange impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços (*) relacionados às finalidades essenciais das entidades
Fundamento legal	CF art. 150, VI, c; CTN, art. 14
Requisitos gerais	a) não distribuir de parcela se seu patrimônio ou de suas rendas a título ou participação em seu resultado; b) aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção de seus objetivos; c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão;
Impostos abrangidos	<i>Sobre o patrimônio:</i> IPTU; ITR; ITCD; ITBI; IPVA <i>Sobre a renda:</i> IR <i>Sobre os serviços:</i> ICMS incidente sobre serviços de transporte e comunicação ISS
Aplicações	Não-incidência de impostos nos âmbitos federal, estadual e municipal

IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO

“Instituição de Educação – Imunidade – A imunidade não é uma renúncia ao direito de tributar, mas uma limitação constitucional, cujas normas devem sofrer uma exegese ampliada, pois não se pode restringir o alcance da Constituição. A norma constitucional não é auto-aplicável, razão pela qual devem ser observados os requisitos fixados no art. 14 do Código tributário Nacional, os quais, uma vez atendidos ocasionam a aplicação dessa não incidência tributária constitucional. (Acórdão n.º CSRF/01-02.368 – Relatora Maria Ilca de Castro Lemos Diniz – D.O.U 1 DE 31.3.99, P.12 – RDDT 45:220)

EXEMPLOS DE IMPOSTOS FEDERAIS

Reconhecimento da Imunidade/Isenção ao Imposto de Renda

Natureza	Imunidade
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14
Órgão a que se dirigir	Secretaria da Receita Federal

<p>Requisitos específicos para usufruir o benefício</p>	<ul style="list-style-type: none"> a) não remuneração de dirigentes, observado que não se considera remuneração a gratificação paga a associado eleito para cargo da administração sindical ou representação profissional, desde que não exceda a importância que recebia no exercício da respectiva profissão; b) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no resultado; c) aplicar integralmente os seus recursos, no País, em manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais; d) recolher os tributos devidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; e) entregar, anualmente, a sua Declaração de Isenção f) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão g) apresentar a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), com informações relativas ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), se tiver efetuado pagamento ou crédito de rendimentos
<p>Obrigações acessórias para manutenção do reconhecimento</p>	<p>Registrar livro Diário e Razão no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas</p> <p>Numerar as páginas destes livros, a tinta, sem rasuras, na ordem cronológica dos fatos contábeis, apontando informações mínimas à correta indicação da origem e destino da transação efetuada</p> <p>Manter ordenadamente em arquivo na sede da entidade ou no escritório do contabilista, por prazo indeterminado, pois poderão servir de prova do cumprimento de obrigações da entidade junto ao Fisco</p> <p>Se a própria entidade for a fonte pagadora, estará obrigada a recolher mensalmente o IR devido pelos beneficiários dos pagamentos (ainda que deixe de reter o imposto, continuará responsável por seu recolhimento). Apresentar a Declaração de Informação de Retenção na Fonte (Dirf) nos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal</p>
<p>Aplicações</p>	<p>Suas rendas não sofrem a incidência do Imposto de Renda</p> <p>Dispensa da entrega da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica, substituída pela Declaração de Isenção do Imposto de Renda</p>

	(formulário simplificado) Seus rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável (do imposto de renda na fonte) estão imunes a tributação (*)
--	---

(*) A Lei nº 9.532 de 10/12/97, no § 1º do artigo 12, exclui desse benefício os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável . Todavia, temporariamente, as entidades de assistência social, educacional e da área de saúde, estão dispensadas de pagar Imposto de Renda sobre as aplicações financeiras, por força de liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal em Mandado de Segurança impetrado pela Confederação Nacional de Saúde. Com efeito, a realização de aplicações financeiras - não sendo aplicações de risco - é em muitos casos uma exigência da boa administração, e o gestor de uma entidade sem fins lucrativos tem o dever utilizar os meios a seu alcance para proteger as receitas e o patrimônio da entidade. Com bem observou a Desembargadora Lúcia Figueiredo, em despacho relativo à inconstitucionalidade da Lei nº 9.532/97, “não será o fato de a entidade auferir renda proveniente de aplicações financeiras, porém com o fito único de revertê-la em suas atividades essenciais, que desnaturaria a possibilidade de enquadramento na regra constitucional” (de imunidade) (D. J. U. 2 de 16.07.98, p. 87, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 36, pg. 183).

Reconhecimento da Imunidade/Isenção ao Imposto sobre Produtos Industrializados

-IPI

Natureza	Isenção
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14 Lei nº 4.502/64 Decreto nº 2.637, de 25.06.98, art. 48, I
Requisitos específicos para usufruir o benefício	Produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinem, exclusivamente, a uso próprio ou a distribuição gratuita a seus educandos e assistidos, no cumprimento de suas finalidades
Observação específica	O RIPI disciplina também outras isenções incidentes sobre determinados produtos que eventualmente poderão ser objeto de fabricação por entidades do terceiro setor
Aplicações	Não incidência do IPI

IMUNIDADE – FUNDAÇÃO PÚBLICA - IPI E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO ALCANÇADOS

“A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra “a” e § 20 da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo ‘patrimônio’, não é o contido na classificação dos impostos adotada pelo CTN, mas sim o do art. 57 do Código Civil, que congrega o conjunto de todos os bens e direitos, à guisa do comando normativo do art. 110 do próprio CTN. Recurso Especial Provido.” (Acórdão n.º CSRF/03-02.898 –Recorrente: Fund. Padre Anchieta Centro Paul. de Rádio e TV Educ.; Recorrida: Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes; Interessada: Fazenda Nacional – Sessão de 24.08.98 - Relator Nilton Luiz Bartoli – RDDT 45: 219/220)

Reconhecimento da Imunidade/Isenção ao Imposto de Importação

Natureza	Concessão de isenção ou redução do
----------	------------------------------------

	imposto de importação nas operações de importação realizadas por instituições de educação ou de assistência social (*)
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14 Lei nº 8.032, de 12-IV-90, art. 2º, inc. I, alínea a; Decreto Federal 91.030, de 05.03.85, art. 149, III e 152, III
Requisitos específicos para usufruir o benefício	<ul style="list-style-type: none"> a) não distribuírem qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou de participação no resultado; b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos, na manutenção dos seus objetivos institucionais; c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão; d) a natureza, qualidade e quantidade dos bens corresponderem às finalidades para os quais foram importados; e) estarem as finalidades para as quais os bens foram importados enquadradas nos objetivos institucionais das entidades, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos; f) no caso de material médico-hospitalar, anuência do Ministério da Saúde, e, nos demais casos, do Ministério de Educação; g) no caso de bens importados por instituições científicas, estes deverão constar de projeto de pesquisa aprovado pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.
Aplicações	Não incidência do Imposto de Importação

(*) As instituições de assistência social devem solicitar manifestação favorável do CNAS, conforme Resolução CNAS nº 20, de 06.02.97

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DOADOS A ENTIDADE FILANTRÓPICA – PROCEDIMENTO BUROCRÁTICO – OBSERVÂNCIA

“Tributário – Importação – Entidade filantrópica – Equipamentos doados. 1. Embora destinatária, em tese, de isenção de impostos sobre bens estrangeiros doados, para a consecução de suas finalidades, não lucrativas, obedece a liberação a procedimento próprio e burocrático. 2. Isenção que se encontra prevista em lei, no que toca às exigências de natureza procedimental. 3. Recurso e remessa oficial providos.” (Ac un da 4ª T do TRF da 1ª R – MAS 1997.01.00.063835-4/BA – Rel. Juíza Eliana Calmon – j. 09.02.99 – Apte.: Fazenda Nacional; Apda.: Associação de Assistência à Saúde, à Maternidade e à infância de Nova Canaã – DJU 2 07.05.99, p. 250 – ementa oficial).

EXEMPLOS DE IMPOSTOS ESTADUAIS
Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

Natureza	Imunidade
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14
Órgão a que se dirigir	Secretaria da Fazenda Estadual
Requisitos específicos para usufruir o benefício	Conforme dispuser o regulamento do IPVA do respectivo Estado
Documentos a apresentar	Conforme dispuser o regulamento do IPVA do respectivo Estado
Obrigações acessórias para manutenção do reconhecimento	Conforme dispuser o regulamento do IPVA do respectivo Estado
Aplicações	Não-incidência do IPVA

**IMUNIDADE – IPVA – ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – EXTENSÃO;
TAXA DE SEGURO OBRIGATÓRIO – INCIDÊNCIA**

“Tributário. Imunidade tributária de entidade de assistência social. SESC. I – Encontra-se abrangido pelo art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição Federal, o Serviço Social do Comércio – SESC, por atender os requisitos legais exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. ‘A natureza pública da instituição não provém da generalidade dos seus participantes e beneficiários, mas dos fins sociais a que atende’. Precedentes do Excelso Supremo Tribunal Federal. II – Indevida é a incidência de IPVA sobre a frota de veículos de aludida entidade, porque beneficiária da imunidade tributária constitucional, contudo, cabível a cobrança quanto à taxa de seguro obrigatório” (Ac un da 2ª T Civ do TJ DF – REO e Ac 44.728/97 – Rel. Des. Nancy Andrichi – j 12.02.98 – Apte. : Distrito Federal; Apdo. : SESC – Serviço Social do Comércio – DJU 3 06.05.98 p. 44 – ementa oficial).

Imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato *causa mortis* e doação (ITCD)

Natureza	Imunidade
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14 (*)

(*) Por se tratar de um imposto que incide sobre a propriedade do imóvel, pago pelo adquirente, se este for uma entidade de educação ou assistência social, estará imune ao imposto.

EXEMPLOS DE IMPOSTOS MUNICIPAIS

Imposto predial e territorial urbano (IPTU)

Natureza	Imunidade
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14 e art. 32(*)
Órgão a que se dirigir	Secretaria da Fazenda Municipal
Requisitos específicos para usufruir o benefício	Imóvel destinado ao desenvolvimento de atividades sociais
Documentos a apresentar	Conforme legislação municipal
Obrigações acessórias para manutenção do reconhecimento	Conforme legislação municipal
Aplicações	A imunidade atinge o IPTU, e não as demais taxas de serviços públicos prestados pela municipalidade e cobradas no mesmo carnê. Assim, permanecem devidos os pagamentos das taxas de conservação de vias e logradouros públicos, de

limpeza pública, de combate a sinistros, de iluminação urbana e afins.

(*) O art. 32 do CTN define como imóvel urbano o que dispuser de pelos menos dois dos seguintes melhoramentos: a) meio-fio ou calçamento com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3km do imóvel considerado.

Imposto sobre serviços (ISS)

Natureza	Imunidade
Fundamento legal	CF, art. 150, inc. VI, c; CTN, art. 14
Órgão a que se dirigir	Secretaria da Fazenda Municipal
Documentos a apresentar	Conforme legislação municipal
Obrigações acessórias para manutenção do reconhecimento	Conforme legislação municipal
Aplicações	Não incidência do imposto

IMUNIDADE – OBRIGAÇÃO DE MANUTENÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO – ISS – UTILIDADE E NECESSIDADE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Despacho

Imunidade – Escrituração Fiscal – ISS – Inexistência Glosada – Agravo Provido –

“O recurso extraordinário cujo trânsito busca-se alcançar foi interposto, com alegada base na alínea ‘a’ do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que implicou o não acolhimento de pedido formulado em apelação, pelos seguintes fundamentos: ... *embora não se possa negar que o Hotel Escola Senac de Águas de São Pedro goze de imunidade tributária, é forçoso concluir que está obrigada a utilizar e manter documentos, livros e escrita fiscal de suas atividades, assim como está sujeito à fiscalização dos poderes públicos.* O tema versado nestes autos está a merecer o crivo de Colegiado desta Corte, uniformizando-se o entendimento sobre o alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal. É fato constante do acórdão impugnado mediante o extraordinário: o ora Agravante goza de imunidade tributária relativa ao Imposto Sobre Serviços. Há de apreciar-se o tema sob o ângulo da utilidade e necessidade, valendo notar que não se trata de simples escrituração contábil, mas escrituração específica, ou seja, a fiscal, nos moldes da legislação concernente ao imposto. (AI n.º 214.718-0 – Despacho do Ministro Marco Aurélio do STF – Agte.: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC – Agdo.: Prefeitura Municipal da Estância de Águas de São Pedro – D.J.U. 1 de 27.8.98, p. 21 – RDDT 38: 189/190)

ISS- IMUNIDADE-INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – ESTACIONAMENTO DE VEÍCULO

Nesta matéria, o entendimento que vem prevalecendo no Supremo Tribunal Federal é o de que eventual renda, obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículo em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade. Veja-se por exemplo o resumo da seguinte decisão:

Instituição de Assistência Social. ISS sobre preço cobrado em estacionamento de veículos nessa instituição. Imunidade quer em face do artigo 19, III, “c” da Emenda Constitucional n.º 9/69, quer em face do artigo 150, VI, “c”, da atual Carta Magna. Precedentes do STF; RREE 116.188 e 144.900. Recurso Extraordinário conhecido e provido (Recurso extraordinário n.º 218.503-8- São Paulo, Rel. Ministro Moreira Alves, 1.º T, DJU de 29.10.99, pp. 19/20).

IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

1. As Contribuições Sociais

Como assinalado no item anterior o gênero tributo se desdobra em três espécies: impostos, taxas e contribuições. Entre estas, algumas se destinam à seguridade social, isto é, ao financiamento da saúde, previdência e assistência social pública. São elas:

1. A contribuição à previdência social incidente sobre a folha de salários paga pelos empregadores– chamada “quota patronal”;
2. A contribuição incidente sobre o lucro líquido das empresas- CLLL;
3. A contribuição ao Fundo de Investimento Social- COFINS, que incide sobre as receitas provenientes da venda de mercadorias, prestação de serviços, aplicações financeiras, aluguéis e outras;
4. A contribuição incidente sobre a movimentação financeira- CPMF, destinada à saúde pública.

As entidades sem fins lucrativos, como já assinalado, contratam empregados, realizam movimentações financeiras, podem, conforme dispuser o estatuto, prestar serviços ou vender mercadoria, isto é: em princípio, seriam sujeitos ativos de todas essas contribuições.

Ocorre que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a imunidade das *entidades beneficentes de assistência social* às contribuições para a seguridade social. Este benefício tem recebido muitas críticas e suscitado complexas questões jurídicas, que serão comentadas a seguir.

Esclarecemos que, ao final, apresentamos comentários em relação à contribuição ao PIS, que é em parte destinada ao financiamento da seguridade social. Porém, quando paga por entidades sem fins lucrativos, tem um regramento próprio, que tem sido objeto de controvérsias específicas, apresentadas em separado no último item.

2. Considerações gerais

Durante longo tempo, as entidades filantrópicas de modo geral estiveram isentas da sua contribuição (a chamada quota patronal) para a previdência social, por força de legislação ordinária específica. Em 1988 a Constituição elevou a isenção à categoria de imunidade, incluindo-a no seu texto, nos seguintes termos:

“ Art. 195 ...

...

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

...”

Este simples dispositivo tem suscitado diversas indagações, entre as quais:

a) o termo “isentas” empregado pela Constituição Federal deve ser entendido como “imunes”?

b) a lei de que trata o art. 195 § 7º é a lei complementar de que trata o art. 146, II da Constituição Federal, ou refere-se à lei ordinária?

c) apenas as “beneficentes de assistência social” fazem jus à isenção ou “as instituições de educação e de assistência social”, imunes nos termos do art. 150, inciso VI, alínea c, também estão abrangidas? Entidades “beneficentes de assistência social” são as chamadas entidades filantrópicas?

As instâncias administrativas, judiciais e doutrinárias têm dado respostas – por vezes irreconciliáveis – a estas indagações. Iremos tratá-las passo a passo, expondo igualmente o nosso entendimento.

3. Imunidade ou isenção?

A nosso ver, a Constituição Federal estabelece no art. 195 § 7º uma espécie de imunidade.

A imprópria denominação do instituto (isenção ao invés de imunidade) não afeta sua natureza jurídica. Neste particular, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de reconhecer o caráter de imunidade à *isenção* da contribuição para a seguridade social prevista no dispositivo supra transcrito, conforme importante decisão cujo resumo transcrevemos:

“Ementa: Mandado de Segurança – Contribuição Previdenciária – Quota Patronal – Entidade de Fins Assistenciais, Filantrópicos e Educacionais – Imunidade (CF, art. 195 § 7º) – Recurso Conhecido e Provido.

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social – e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei – tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social

- A cláusula inscrita no art. 195 § 7º da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.

Precedente: RTJ 137/965

- Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195 § 7º, da Carta Política, para, em função da exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo”⁶

Imunidade e isenção são conceitualmente distintos, e tal distinção tem efeitos práticos, como assinalado no tópico anterior.

4. Lei complementar ou lei ordinária?

Tratando-se de imunidade – isto é, de hipótese de limitação constitucional ao poder de tributar - incide o disposto no art. 146, II da Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar:

...”

⁶ Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9-DF- 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal - DJ de 19.12.96

Lei complementar – assinala Valdir de Oliveira Rocha⁷- á aquela resultante de processo legislativo que tem início com projeto de lei declaradamente complementar e que, no âmbito congressual, alcança quórum de aprovação de maioria absoluta.

A Constituição prevê a isenção para as entidades beneficentes de assistência social *que atendam os requisitos da lei*. Assim, a Constituição deixa para outra norma (infraconstitucional) a regulação de aspecto (requisitos, no caso) para garantir a limitação. E esta regulação deve ser feita por meio de lei complementar.

Esta lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar já existe. Trata-se do Código Tributário Nacional (nascido em 1966 como lei ordinária), cujo art. 14 foi recebido como com conteúdo material de lei complementar pela Constituição de 1967, por lhe fazer as vezes, e assim mantido pela Emenda Constitucional 1, de 1969, e, no ponto, repetidamente, pela Constituição de 1988.

Faz-se necessário observar, entretanto, que a jurisprudência predominante no Supremo Tribunal Federal é no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria. Assim, quando a Constituição alude genericamente a “lei” , esta expressão compreende tanto à legislação complementar como a legislação ordinária. No caso do art. 195 §7º, referente às exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista, determina-se apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em lei ordinária. Inobstante, parece-nos melhor a fundamentação jurídica do argumento segundo o qual o art. 195 §7º deve ser conjugado com o art. 146,II, já que a imunidade é uma garantia constitucional ao contribuinte e uma limitação ao poder de tributar.

O art. 14 do Código Tributário Nacional estabeleceu requisitos para as entidades de educação ou de assistência social terem acesso à imunidade aos impostos de que trata o art. 150, VI, c da Constituição Federal:

“...

- 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;*

...”

A propósito, ensina Ives Gandra da Silva Martins:

Referidos dispositivos do CTN elencam, portanto, as condições que as entidades que desenvolvem atividades assistenciais e filantrópicas – que seriam próprias da competência do Estado – devem preencher para gozar da desoneração em tela, condições essas que representam verdadeiras balizas a que se deve ater o legislador ordinário no exercício da competência tributária que lhe é atribuída para instituir impostos e contribuições sociais⁸.

5. E a imunidade a impostos do art. 150, VI, c da Constituição?

O art. 150, VI, c, da Constituição Federal dispõe sobre outra espécie de imunidade (relativa a impostos, e não contribuição).

⁷ Imunidade Tributária, in, Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias, Nova Série, 4 Coord. Ives Gandra da Silva Martins, - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária, 1998

⁸ Martins, Ives Gandra da Silva, Rodrigues, Marilene Talarico Martins Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social à luz da Constituição Federal in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 38

A contribuição social de que trata o art. 195 § 7º não é imposto e não incide sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades assistenciais, porém sobre a remuneração dos que lhes prestam serviços. Trata-se, portanto, de imunidades com objeto e alcance distintos.

As entidades beneficentes de assistência social são contempladas com duas imunidades (a impostos e a contribuição à seguridade social, incluindo a chamada “cota patronal”). As instituições de educação e de assistência social – termos que abarcam um universo bem mais elástico - são contempladas apenas com a imunidade a impostos.

6. Entidade filantrópica é assistencial?

Toda entidade assistencial é filantrópica, mas nem toda entidade filantrópica é assistencial. As filantrópicas que não sejam também beneficentes de assistência social não fazem jus à isenção da contribuição, nos exatos termos em que prevista no art. 195 § 7º da Constituição Federal.

A confusão entre filantropia e assistência social está associada ao fato de, anteriormente, a legislação ordinária isentar as entidades filantrópicas da contribuição para a previdência social. A partir da Constituição de 1988, entretanto, o quadro modificou-se: a Constituição isenta (ou melhor: imuniza) apenas as entidades beneficentes de assistência social à contribuição para a seguridade social. Como assinala Celso Barroso Leite: *Foi um aperfeiçoamento, sem dívida, porque se restringiu a isenção a um número bem menor de entidades.*⁹ Entidades de tipo cultural, ambientalista, por exemplo, não estão contempladas com a imunidade à contribuição.

A confusão entre filantropia e assistência social aumenta ainda mais pelo fato de a legislação ordinária e decretos regulamentares condicionarem o reconhecimento da isenção à obtenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos¹⁰, como se a finalidade filantrópica fosse o mesmo que finalidade assistencial.

A Constituição refere-se às entidades filantrópicas no art. 199, § 1º nos seguintes termos:

§ 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.

Portanto, o que a Constituição assegura às entidades filantrópicas é a preferência em relação à celebração de contratos ou convênios relativos à prestação de assistência à saúde integrada ao sistema único de saúde. Já a isenção (imunidade) à contribuição à seguridade social é específica para as “entidades beneficentes de assistência social”.

7. Quem são as entidades “beneficentes de assistência social”?

Vamos apresentar duas visões contrapostas, ambas com razoável base de sustentação jurídica, acerca da questão. A primeira associa a assistência social beneficente às noções de necessidade, gratuidade e universalidade. A segunda admite a prestação de serviços não gratuitos, sem que tal circunstância descaracterize a assistência social beneficente. Vamos assinalar a base de sustentação jurídica para cada uma dessas posições.

De acordo com a corrente mais restritiva, a assistência social beneficente caracteriza-se com as seguintes notas:

Necessidade: enquanto as entidades filantrópicas podem prestar serviços úteis e com frequência valiosos, mas nem sempre essenciais, a assistência social tem por objetivo atender a

⁹ *Filantropia e Contribuição Social*, Relatório ao CNAS, 1997, mimeo

¹⁰ Este Certificado existiu entre junho de 1962 (Decreto 1.117/62, regulamentando a Lei 91/35, que instituiu a isenção, para entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública federal, e agosto de 1977, quando o Decreto-lei nº 1.572/77 revogou a isenção preservando os direitos adquiridos. É por isso que, embora, nos termos da Constituição de 1988, o documento devesse certificar a “entidade beneficente de assistência social”, manteve o nome de certificado de “entidade de fins filantrópicos”, contribuindo para a confusão terminológica. A questão voltará a ser tratada no item deste parecer relativo ao histórico da legislação.

necessidades vitais das pessoas carentes. O art. 203 da Constituição Federal reforça esta idéia ao assinalar: *a assistência social será prestada a quem dela necessitar.*

Gratuidade: a assistência não depende de contribuição, ao contrário da previdência, onde a contribuição é obrigatória, por ser inerente à sua natureza securitária. Também o art. 203 da Constituição reforça o conceito: *a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição.* Esse reforço conceitual evidencia a impropriedade de se pretender atribuir natureza assistencial a entidades que cobram pelos seus serviços, no entender de Celso Barroso Leite:

*A circunstância de prestá-los gratuitamente a um número em geral reduzido de usuários pode (embora não deva) caracterizá-las como filantrópicas, porém não como assistenciais. Uma entidade se caracteriza por sua finalidade básica, estatutária, e não por algum setor assistencial restrito, quando não apenas simbólico.*¹¹

Acesso generalizado: a assistência social deve caracterizar-se pela generalidade do acesso aos seus serviços por todas as pessoas cuja situação se enquadre nos seus programas. O mesmo autor observa:

Isso é mais do que óbvio, porém na prática com freqüência deixa de ser observado. São numerosos os casos de entidades, aí incluídas empresas, que mantêm uma creche ou uma escola para os filhos dos seus empregados e com base nisso obtêm a isenção em valor muitas vezes bem superior ao que assim gastam (aqui a culpa é também da frouxidão com que são feitas as verificações cabíveis); ou então numa universidade ou hospital existe um ambulatório que só atende gratuitamente alunos e funcionários; algumas organizações religiosas oferecem serviços gratuitos somente aos respectivos adeptos mas se valem da isenção; e assim por diante, de novo.

...

*Se a entidade oferece serviços ou outras vantagens aos seus empregados ou a determinados grupos sem se valer desse motivo, ou pretexto, para conseguir a isenção, nada a objetar, pois isso é perfeitamente legítimo. Do contrário, ela estará prestando assistência patronal, e não social. Também poderemos ver aí cortesia com chapéu alheio, isto é, à custa da seguridade social.*¹²

A lógica subjacente a esta corrente de pensamento – na avaliação do eminente jurista Alberto Xavier – é *simples e sedutora*, mas equivocada, pois pretende aplicar às instituições de assistência social privada os requisitos que a Constituição Federal assinala para caracterizar a assistência social pública.

A Constituição Federal assinala no art. 203:

“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 reabilitação das pessoas portadoras 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*
- 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.”*

A respeito do dispositivo, pondera Alberto Xavier:

¹¹ Leite, op. cit, pg. 45

¹² Leite, op. cit. Pg.47

“Ora, a verdade é que as instituições de assistência social a que se refere o art. 150 VI, “c” da Constituição se refere são instituições privadas, visto o escopo garantístico das imunidades constitucionais ter essencialmente por destinatário os cidadãos particulares.

*Em relação a estes últimos, a sua qualificação como instituições de assistência social não pode ser efetuada à luz do conceito de assistência social do art. 203 da Constituição, específico das entidades públicas, mas à luz dos conceitos de direito privado.”*¹³

E, no entender do mesmo autor, o conceito de entidade ou instituição de assistência social, no âmbito privado, deve ser construído à luz do Direito Civil na parte que respeita à classificação ou tipologia das pessoas jurídicas.

No entanto, nem a legislação de direito civil nem a doutrina oferecem *uma tentativa de classificação científica das pessoas jurídicas de direito privado, reflexo melancólico da perda de relevância dos fenômenos altruísticos num mundo dominado pela frieza do estatismo e do espírito mercantil*¹⁴

Todavia, valendo-se dos ensinamentos de estudiosos do direito pátrio e estrangeiro, propõe Alberto Xavier que, face ao direito privado, as instituições de assistência social são entidades beneficentes de utilidade pública, em sentido assim explicado:

*“Na tipologia do Código Civil, o Direito brasileiro não se refere, de modo expresse, às entidades de assistência social, mas de todo o contexto, histórico e lingüístico, resulta que elas são sinônimos de entidades beneficentes de utilidade pública: beneficentes, porque altruístas, vocacionadas para o socorro em função do “status” patrimonial duradouro e não de uma contingência eventual (como sucede com as humanitárias); e de utilidade pública porque, assistindo os beneficiários na pobreza, carência ou fragilidade, complementam e coadjuvam a ação do Estado neste domínio”.*¹⁵

A argumentação desenvolvida pelo autor, bastante razoável, conduz a duas noções de assistência social. A primeira, correspondente à assistência social prestada pelo poder público, mediante suas autarquias, há de atender, nos exatos termos do art. 203 da Constituição Federal, aos critérios de necessidade, gratuidade e generalidade. A segunda, relativa à assistência social prestada por instituições privadas, de acordo com noções jurídicas não sistematizadas do ponto de vista legal, reduz-se à noção de liberalidade, benemerência, tal como expressa o senso comum. Esta seria perfeitamente compatível – por exemplo – com 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.

A resposta à indagação sobre o conceito de entidade beneficente de assistência social varia exatamente de acordo com a perspectiva de interpretação adotada, com conseqüências jurídicas muito diversas. A seguir enunciaremos algumas questões que espelham essas dificuldades.

8. As instituições de educação são assistenciais?

Se entendermos que as entidades privadas beneficentes de assistência social são aquelas que prestam os serviços elencados no art. 203, pode-se afirmar, como zona limítrofe, que a assistência social determinada pelo constituinte inclui, estritamente, a educação de portadores de deficiência em estabelecimentos especializados. Também haveria de ser admitida a capacitação profissional enquanto promoção de integração ao mercado de trabalho.¹⁶

Nesta linha, as instituições de educação seriam imunes a impostos nos termos do art. 150, VI, c da Constituição Federal, mas não estariam abrangidas pela imunidade a contribuições prevista no art. 195 § 6º.

¹³ As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 52, p. 23.

¹⁴ Xavier, Alberto, op.cit. p.25.

¹⁵ Xavier, Alberto, op.cit. p. 27; os grifos constam do original.

¹⁶ Nesse sentido, Oliveira, Anna Cyntia, *Terceiro setor: uma agenda para reforma do marco legal*, Comunidade Solidária, Rio de Janeiro, 1997, pg 52

Se, diversamente, entendemos que a assistência social privada não se equivale à assistência social pública, certamente instituições de educação sem fins lucrativos, que oferecem bolsas de estudo para uma parcela razoável de alunos, seriam qualificáveis como entidade beneficente de assistência social.

9. As entidades fechadas de previdência privada são assistenciais?

A resposta a esta pergunta também depende da perspectiva que se adote, mais ou menos restritiva em relação ao conceito.

Se entendermos que a assistência social privada há de ser também gratuita, geral e voltada para o atendimento aos mais carentes, aos mínimos sociais, evidentemente não alcança as entidades fechadas de previdência privada.

A este propósito, cabe mencionar o parecer de Ives Gandra da Silva Martins, que entende que a Constituição Federal estabeleceu duas “conformações” de assistência social, correspondente a dois sentidos para a expressão.¹⁷ Segundo ele, *latu sensu*, a assistência social abrange previdência, saúde e assistência social propriamente dita; esta última correspondendo à assistência social *stricto sensu*. Com todo o respeito que merece a opinião deste brilhante jurista, não vislumbramos onde a Constituição oferece amparo para o pretendido sentido lato da expressão assistência social. Com efeito, dispõe o art. 194:

“ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

...”

Mas, sob outro fundamento, as entidades fechadas de previdência privada estariam imunes aos impostos e à contribuição social por prestarem assistência social no sentido do direito privado. Nesta linha, não se trata de modalidades de assistência em sentido lato ou estrito – distinção não endossada pelo texto constitucional. Trata-se de admitir dois regimes distintos de prestação de assistência social, de direito público e de direito privado.

Para Alberto Xavier, como existe liberalidade e benemerência na constituição de fundos de previdência privada, as entidades desta natureza são entidades de assistência social. Em suas palavras: “o fato de os participantes contribuírem parcialmente, ao lado dos patrocinadores, para a constituição do fundo, não desnatura a natureza assistencial da entidade, já que os atos de liberalidade do patrocinador conduzem a que os benefícios auferidos sejam economicamente muito superiores às contribuições prestadas pelos participantes, existindo sempre um elemento gratuito, liberal ou assistencial preponderante”¹⁸.

Porém, no Supremo Tribunal Federal, este entendimento não tem prevalecido, haja vista resumo da decisão unânime da Segunda Turma a seguir transcrita¹⁹:

Constitucional. Tributário. Previdenciário. Imunidade Tributária. Previdência Privada. Assistência social. CF, 1967, art. 19,III,c; CF/88.

I- *A jurisprudência do Supremo Tribunal, firmada sob o pálio da CF/67, é no sentido de que as entidades de previdência privada, porque não são entidades de assistência social, não estão abrangidas pela imunidade tributária do art. 19,III, c, da Constituição pretérita.*

¹⁷ *Comentários à Constituição do Brasil*, vol 6, tomo I, Saraiva, São Paulo, pg. 183

¹⁸ *op. cit.*, pg. 37

¹⁹ Recurso extraordinário nº 127.584-7-SP; Relator Ministro Carlos Velloso; D.J.U de 22.11.96, p. 45703

II- *Entendimento pessoal do relator deste em sentido contrário, esclarecendo-se, entretanto, que tal entendimento não é sustentável sob o pálio da CF/88, que distingue previdência de assistência social (CF/88, art. 194).*

III- *RE conhecido e provido*

De fato – como destaca o voto do Relator dessa decisão - o Supremo Tribunal Federal vem sedimentando o entendimento de que a circunstância de a entidade prestar serviços mediante contrapartida de seus beneficiários é óbice intransponível à sua caracterização como instituição de assistência social, questão que precede e transcende o mero preenchimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Em suma, há duas posições contrapostas, com ponderáveis razões para aceitação e não menos ponderáveis razões para rejeição.

Se adotamos o critério restritivo, a assistência social privada estaria condenada a tantas restrições que se tornaria inviável. Neste sentido, o voto do Ministro Marco Aurélio em decisão relativa à matéria revela a sensibilidade necessária para interpretação da questão:

“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 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 impiedoso da vida econômica, portanto ... 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 n.º 9.732/98, 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 prestado pelo Estado, que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, visa a estimular...”²⁰

Mas, se adotarmos a largueza interpretativa sugerida por essa segunda corrente, teríamos como critério para o gozo à imunidade à contribuição, em última análise, o que propõe Alberto Xavier:

“A inexistência de fins lucrativos é o único requisito substancial constitucionalmente exigido para que as instituições de educação e assistência social sejam protegidas pela imunidade”²¹

Esta solução, embora formalmente sustentável, parece-nos pouco razoável, pois dá azo a graves distorções. Por exemplo, que entidades fechadas de previdência privada – que atendem a uma clientela privilegiada – deixem de financiar a seguridade pública, voltada as segmentos mais carentes. Em face das carências sociais do país, revela sensibilidade o entendimento que o Supremo Tribunal Federal vem dando em relação às entidades fechadas de previdência privada.

Temos, pois, como imprescindível que a lei complementar ofereça melhores contornos acerca do que se deva entender como entidade beneficente de assistência social para efeito do gozo da imunidade. Esta ausência de definição abre oportunidade para que entidades que cumprem os parcos requisitos elencados no art. 14 do Código Tributário Nacional mas que realizem duvidosa prestação de assistência social pleiteiem – e obtenham – o acesso à imunidade prevista no art. 195 § 7º da Constituição Federal.

10. Quem tem acesso, de acordo com as normas vigentes, à “isenção”?

²⁰ (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028-5 – Medida Liminar – Repte.: Confederação Nacional de Saúde – CNS; Reqdo.: Presidente da República e Congresso Nacional – Rel. Ministro Marco Aurélio - RDDT 49:192)

²¹ op.cit., pg.36

Na ausência de norma – que haveria de ser lei complementar – conformadora do que seja entidade beneficente de assistência social, na expressão do art. 195 § 7º da Constituição Federal, o Governo, mediante leis ordinárias de sua iniciativa e decretos regulamentares, tem criado exigências não previstas no Código Tributário Nacional que dificultam o acesso ao gozo da imunidade prevista neste dispositivo.

As entidades, na medida de suas possibilidades, procuram se adaptar às crescentes exigências - em sua maior parte de cunho burocrático - estabelecidas em leis ordinárias e decretos. Assim, requisitos como prévio reconhecimento de utilidade pública; ou registro no Conselho Nacional de Assistência Social, não sendo observados, e a entidade consegue o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, erigido em condição indispensável para o reconhecimento da isenção.

Recentemente, porém, novas exigências vêm sendo impostas, cada vez mais restritivas. A nosso ver, muitas são inconstitucionais ou ilegais, e portanto poderão (e de fato têm sido) questionadas judicialmente. É certo, porém, que o recurso às vias judiciais é inacessível a diversas entidades: as questões jurídicas subjacentes são complexas e os meandros processuais exigem advogados ao menos tão bem preparados quanto os advogados fazendários, o que tem um custo elevado. A morosidade em todas as instâncias encarece ainda mais o feito, o que torna o acesso à justiça em muitos casos praticamente inviável.

Assim, atualmente, tem acesso à isenção quem cumpre os requisitos estabelecidos na Lei nº 8.212/91 e decretos regulamentares, requisitos estes que não coincidem com os limites da Constituição e da lei complementar (Código Tributário Nacional).

11. Conclusão

Não obstante ser juízo pacífico de que a hipótese do artigo 195, § 7º da Constituição trata de imunidade, apesar de usar o vocábulo isenta, as instâncias administrativas entendem *que a intenção do legislador constituinte foi conceder uma benesse que não estivesse engessada por uma lei complementar. Tinha consciência da importância do trabalho desenvolvido pelas entidades beneficentes, mas, por outro lado, não queria deixar às escâncaras uma porta para que entidades oportunistas entrassem e sangrassem os cofres da seguridade social. Partindo dessa premissa, concedeu aquilo que o Supremo Tribunal Federal chama de favor constitucional da imunidade tributária desde que preenchidos os requisitos fixados em lei (ordinária)*²²

Essa imunidade subjetiva foi regulamentada pelo artigo 55, da Lei nº 8.212., de 1990, e o disposto neste artigo estabelece os requisitos essenciais para a obtenção da isenção a que se refere o parágrafo 7º, do art.195, da Carta Política de 1988. Dentre os requisitos, a entidade beneficente de assistência social deve ser portadora do registro e do certificado de entidade de fins filantrópicos, este renovado a cada três anos.

A concessão desse certificado, exigido pelo inciso II, do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991 9 (com a redação dada pela Lei nº9.732/98), para obtenção da isenção, foi regulamentada pelo Decreto 3.408, de 06.05.99. E esses requisitos, no entender das instâncias administrativas, não de ser atendidos pelas entidades.

Nas instâncias administrativas prevalece o entendimento de que a imunidade subjetiva das contribuições sociais pode ser (e é) regulamentada por lei ordinária. Por outro lado, o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos já existia no ordenamento brasileiro há muito tempo; apenas o legislador ordinário foi buscá-lo para lhe servir de requisito à concessão da isenção, como também o fez com as declarações de utilidades públicas federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, exigidas para a concessão da isenção da quota patronal.

Não há ainda jurisprudência firmada sobre a matéria, restando às entidades que não obtenham êxito perante as instâncias administrativas, o recurso às vias judiciais. Atualmente, uma

²² Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social, da lavra de Indira Ernesto Silva, de junho/98, reproduzido na revista Dialética de Direito tributário, nº41,pg. 135 e ss.

liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia das normas veiculadas por lei ordinária que exigiam a gratuidade como condição para o gozo da imunidade²³.

12. A Contribuição ao PIS paga por entidades sem fins lucrativos: uma trajetória inconstitucional²⁴

Quando foi instituído o Programa de Integração Social (PIS), pela Lei Complementar nº 7/70, ficou estabelecido que as contribuições a ele devidas pelas entidades sem fins lucrativos seriam definidas na forma da lei. A mesma lei determinou que a Caixa Econômica Federal resolveria os casos omissos, de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

Com a Resolução nº 174, de 25/02/71, o Conselho Monetário Nacional determinou que as contribuições devidas ao PIS pelas entidades sem fins lucrativos incidiriam à alíquota de 1% (um por cento), sobre o valor da folha de pagamento mensal de empregados. Note-se, portanto, que não houve lei, e portanto, sua criação – por Resolução – era inconstitucional e ilegal. Anos mais tarde, o Decreto-lei nº 2.052, de 03/08/83 incluiu as entidades sem fins lucrativos entre os participantes do PIS, nada dizendo sobre a base de cálculo e a alíquota. E, mesmo que assim o fizesse, não seria o decreto-lei veículo normativo adequado para dispor sobre contribuições ao PIS, como salientou o Supremo Tribunal Federal.

O Decreto-lei nº 2.445/88 pretendeu que as entidades sem fins lucrativos, que não realizassem com habitualidade venda de bens e serviços contribuiriam ao PIS a alíquota de 1% sobre a folha de pagamento da remuneração de seus empregados. Porém, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade deste Decreto-lei, cuja execução foi suspensa pela Resolução do Senado nº 49/95.

Apenas recentemente, a Lei nº 9.715/98 (em seu art.2º, inciso II) estabeleceu que a contribuição para o PIS/PASEP apurada mensalmente pelas entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, deve ser calculada com base na folha de salários, à alíquota de 1%.

No entanto, por outras razões – o fato de haver a lei resultado da conversão de medida provisória e de ter sido promulgada pelo Presidente do Congresso, e não pelo Presidente da República – tem sido questionada a validade desta norma.

Atualmente, o art.13 da Medida Provisória nº 1.991-17/2000 dispõe que a contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), pelas entidades sem fins lucrativos.

²³ Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028-5 – Medida Liminar – Repte.: Confederação Nacional de Saúde – CNS; Reqdo.: Presidente da República e Congresso Nacional – Rel. Ministro Marco Aurélio – Revista Dialética de Direito Tributário, nº , pg. 192

²⁴Sobre a inconstitucionalidade da contribuição em comento, veja-se: Valdir de Oliveira Rocha, *Inconstitucionalidade da Contribuição ao PIS calculada com base na folha de pagamento*, in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, dezembro de 1995, nº3, pg. 87/80, e de Márcio da Costa, *A Contribuição ao PIS-PASEP das entidades sem fins lucrativos*, in Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas, São Paulo:RT, ano 2, nº7, abril-junho 94, pg. 20/22. Sobre a discussão em face da Lei nº9.715/98, veja-se de Octavio Campos Fischer, *A Contribuição ao PIS*, Dialética, São Paulo, 1999.

* Maria Nazaré Lins Barbosa é advogada formada pela USP, onde fez aperfeiçoamento em Direito Tributário. É Procuradora da Câmara Municipal de São Paulo e Mestre em Administração Pública e Governo pela FGV. Autora do livro "Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica", editado pela Fundação Getúlio Vargas.