

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS COMO ELEMENTO VIABILIZADOR DOS DIREITOS SOCIAIS: EDUCAÇÃO, SAÚDE E ASSISTÊNCIA SOCIAL**

### **1. Introdução**

Este estudo objetiva desvendar, a partir de uma interpretação sistemática, a correta definição do benefício da imunidade tributária conferido por ditame constitucional às entidades assistenciais sem fins lucrativos. Com esse escopo, serão analisados o real alcance do instituto da imunidade relativamente a tais instituições, como efetivo instrumento de estímulo à participação da sociedade na consecução dos direitos sociais, e a constitucionalidade das limitações impostas pela legislação ordinária para o gozo desse benefício.

### **2. A imunidade tributária relativa aos Impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços**

A imunidade tributária conferida às instituições sem fins lucrativos (partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social), disposta na Constituição vigente no artigo 150, VI, "c", possui raízes de ordem social que já se revelam na preocupação do legislador constituinte desde a democrática Constituição de 1946 e veio se aperfeiçoando até hoje no sentido de preservar essas entidades da cobrança de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, com o evidente propósito de assegurar-lhes condições mínimas para o seu pleno desenvolvimento e, por via de consequência, o cumprimento das nobres finalidades a que estão voltadas.

Doutrina e jurisprudência posicionam-se de modo quase unânime na afirmação de que a lei competente para disciplinar os requisitos ao gozo da imunidade determinada pelo texto constitucional deve ser a lei complementar, em razão, principalmente, de se tratar de matéria própria às limitações do poder de tributar e em face do que dispõe o artigo 146, II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Em que pese à clareza desse raciocínio, há diversos estudos doutrinários e arestos jurisprudenciais versando o tema, em repositório que nos leva à conclusão indubitável de que todo e qualquer requisito novo exigido pela legislação ordinária, ou mesmo pela lei complementar, para implementação desse direito, em princípio está eivado de inconstitucionalidade tanto formal quanto material, haja vista que o instituto da imunidade está reservado à norma constitucional e, como apropriadamente esclarece o Professor Paulo de Barros Carvalho, constitui norma de estrutura inserida no texto constitucional, delimitadora das competências das pessoas políticas de direito constitucional interno, razão por que não pode ser alterada por meio de legislação infraconstitucional.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, 2002, 4ª edição, Editora Saraiva, p. 169.

Dentre os doutrinadores que se filiam ao entendimento majoritário, o professor Sacha Calmon Navarro Coelho destaca, além do fundamento inicialmente comentado, pelo menos duas razões em defesa da lei complementar. Primeiro, porque fosse a imunidade regulada por lei ordinária ficariam seus destinatários à mercê dos entes políticos, o que geraria uma total insegurança quanto às garantias eleitas pelo Constituinte para certas situações e pessoas. Segundo, porque operar-se-ia um conflito indesejável e inadmissível entre o art. 146, inciso II, que remete à lei complementar o trato da matéria, e o art. 150, inciso VI, c, que prevê a imunidade, ambos da CRFB.<sup>2</sup>

Sendo assim, a imunidade tributária dessas instituições condiciona-se apenas ao preenchimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela atual Constituição, ou seja, a não-distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a aplicação integral no país de seus recursos e escrituração contábil regular.

Cabe aqui um parêntese acerca da nova redação dada pela mencionada Lei Complementar 104/2001, ao inciso I, do art. 14 do Código Tributário Nacional, que determina aos entes imunes “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, **a qualquer título**”, dispositivo que somente admite interpretação conforme à norma constitucional, que se limita a exigir dessas entidades a não-lucratividade, entendida, assim, a não-participação nos resultados, a não-exploração comercial e a não-distribuição de lucros aos seus membros, sob pena de desvirtuar-se o espírito da norma.

Entretanto, o legislador ordinário no afã de restringir o gozo desse benefício impõe a essas instituições exigências novas, não contempladas pela legislação competente aqui referida e, muito menos ainda, pela norma constitucional vigente.

Entre os requisitos exigidos pela Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que buscou regulamentar esse dispositivo constitucional (art. 150, inciso VI, c, da CRFB) saliente-se o disposto no artigo 12, §002, **a) que diz respeito a não remuneração, por qualquer forma, dos dirigentes dessas entidades sem fins lucrativos, pelos serviços prestados**, o que constitui, a nosso ver, exigência inconstitucional, em face do raciocínio aqui alinhado, isto é, por se tratar de condição nova, não prevista no texto constitucional (art. 150, inciso VI, alínea “c”). Releva notar que o dispositivo constitucional exige, apenas, a não-distribuição de lucro o que, como já ressaltado, não se convalida em face da nova redação dada pela Lei Complementar competente (art. 14 do CTN), cuja interpretação, como já salientado, deve sempre conformar-se à norma constitucional vigente, sob pena de também padecer de vício de inconstitucionalidade dado o conflito com a lei maior.

A propósito disso, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1802-3, em agosto de 1998, tendo como Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, deferiu, em parte, pedido de medida cautelar suspendendo, entre outros dispositivos do referido diploma legal, o que diz respeito ao recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras por essas entidades,

<sup>2</sup> COELHO, *Curso de direito tributário...*, p. 266.

pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados.

A despeito do fato de o requisito da não-remuneração dos dirigentes desses entes imunes não ter sido objeto da referida Adin apreciada pela Excelsa Corte, entendemos que se trata, sim, de requisito novo que merece ser rechaçado pelo Judiciário por estar eivado de inconstitucionalidade formal e material, uma vez que se trata de inovação imposta pelo legislador ordinário com o fito de restringir o âmbito de abrangência das entidades albergadas pela imunidade tributária, o que é inconcebível, tendo em vista os objetivos sociais que a norteiam.

Aliás, não se olvide que a própria Constituição Federal (artigos 204 e 205) contempla normas que autorizam à sociedade a colaborar com o Estado para o cumprimento desses objetivos sociais, que nada mais são do que os direitos sociais, previstos no artigo 6º, tais como, a saúde, a educação, o trabalho, entre outros.

Ademais, é inadmissível e absolutamente surrealista que nos dias atuais possa-se exigir que essas instituições, que têm por objetivo assegurar à comunidade em geral o bem-estar social, suprimindo os serviços que em princípio seriam *munus* do Estado, em geral desenvolvidos nas áreas destinadas à saúde e educação, sejam impedidas de remunerar seu corpo de dirigentes, sob pena inviabilizá-las de plano.

O saudoso tributarista Geraldo Ataliba, ao manifestar-se sobre esse tema ressalta que a lei complementar deve se ater aos ditames constitucionais, respeitando não só aos limites da norma que ela pretende regulamentar, mas a todo sistema constitucional composto por um conjunto de princípios, ressaltando apenas à Emenda Constitucional, e nos limites traçados pelo art. 60, essa possibilidade de inovação.<sup>3</sup>

Como se vê, a inconstitucionalidade de que ora nos ocupamos não se restringe ao aspecto meramente formal, decorrente da falta de lei complementar competente para o trato da matéria; ao contrário, é no seu aspecto material que o vício é mais evidente por exigir, para o gozo do benefício, requisitos não contemplados pela Lei Maior.

Cabe, por outro lado, sempre a par dessa análise, o cumprimento do requisito disposto na norma constitucional, artigo 150, § 4º, que condiciona o gozo da imunidade tributária somente quando o patrimônio, à renda e aos serviços relacionem-se com as finalidades essenciais dessas entidades, que segundo o entendimento jurisprudencial atual, possui abrangência que ultrapassa até mesmo os limites de seu objeto social, à medida que admite a imunidade de impostos por exemplo no caso de venda de produtos por entidades assistenciais, sempre que tais rendimentos sejam revertidos para

---

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Cadernos de Direito Tributário*, v.55, p. 136-137.

o cumprimento dos direitos sociais em parceria com o Estado ( saúde, educação, etc...).

Neste sentido, vem se consolidando junto aos tribunais superiores o entendimento de que seja assegurada às entidades sem fins lucrativos o gozo da imunidade relativa aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, sempre que a renda auferida pelas mesmas seja revertida ao cumprimento das suas atividades essenciais.

Corroborando esse raciocínio o Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária, posicionou-se em favor da imunidade do ICMS na venda de pães realizada por entidade sem fins lucrativos, cujo resultado é revertido para suas atividades essenciais, ao julgar desprovidos por maioria Embargos promovidos pelo Estado de São Paulo contra decisão que favorecia tal ente, sendo decisivo o voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim, sob o fundamento de que a cobrança desse imposto resultaria em um déficit de receita da entidade embargada, afetando a eficiência da assistência social que, em última análise, substitui o papel que deveria ser exercido pelo Estado, tendo sido vencida a Relatora, Ministra Ellen Gracie, cujo voto fundou-se na concorrência desleal que tal imunidade representaria (ERE 210251, ATA nº 5, de 26/02/2003).

### **3. A Imunidade tributária relativa às contribuições sociais impropriamente denominada de isenção pela norma constitucional vigente (art. 195, §7º) e a concessão do Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos como condição ilegal para o gozo desse benefício**

O legislador constituinte denomina de isenção o que na verdade se trata de imunidade, cometendo, como afirma o professor PAULO DE BARROS CARVALHO, um “ tropeço redacional”.<sup>4</sup> Aliás, esse é o entendimento da unanimidade da doutrina.

Tratando-se, portanto, de uma imunidade que habita na norma constitucional, não se pode admitir seja restringida a cada passo pelo legislador ordinário, como se fosse uma simples isenção, essa sim passível inclusive de revogação a qualquer tempo por norma infraconstitucional.

Como se sabe, imunidade e isenção são institutos que não se confundem, visto estar aquela fora do alcance do poder tributante por vedação expressa constitucional e tratar-se, esta, de uma renúncia fiscal.

Em face disso, entendemos também aqui, que as exigências estabelecidas pela lei em se tratando de imunidade tributária somente podem ser aquelas ditadas pela Lei Complementar, Código Tributário Nacional, artigo 14, não se podendo admitir por isso qualquer outro requisito para o gozo desse

---

<sup>4</sup> O autor afirma na obra “ Curso de Direito Tributário” . Saraiva, SP, 2002, 4ª edição, p. 175: “ Com a ressalva do tropeço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresso para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo.”

direito subjetivo que decorre da norma constitucional em vigor, a exemplo da não remuneração de seus dirigentes, diretores ou equivalentes, da prestação gratuita dos serviços, entre outros, também exigidos para a obtenção do certificado de entidade de fins filantrópicos.

Sem dúvida, com base nessa legislação infraconstitucional superveniente, milhares de instituições sem fins lucrativos, vêm sendo tolhidas do direito à imunidade, seja porque remuneram seus diretores, seja porque não prestam de forma gratuita o serviço que realizam, seja, ainda, porque não preenchem os requisitos para a renovação do certificado como entidade beneficente de fins filantrópicos.

Com efeito, o legislador ordinário insiste em impor requisito para o gozo desse benefício, extrapolando em muito a Lei Maior e o Código Tributário Nacional (art. 14), lei complementar competente para regulamentação dessa matéria, a exemplo do previsto na Lei n.º 8.212/91, artigo 55 e incisos e na Lei n.º 9.732/98, que promoveram alteração substancial ao condicionar o direito à imunidade entre outros requisitos, ao certificado de filantropia, à gratuidade e exclusividade dos serviços, bem como a não remuneração de seus dirigentes.

Analisando-se a redação dos incisos I e II do Art. 55 da Lei 8.212/91 verifica-se que o legislador ordinário condiciona o gozo desse benefício constitucional, que ele chama impropriamente de isenção, ao reconhecimento da entidade como utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou do Município, bem como exige seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos.

Como se vê, tais requisitos, embora não sejam exigidos pela norma constitucional, muito menos pela lei complementar competente (art. 14 do CTN), para regulamentação dessa matéria, constituem condições impostas pelo legislador ordinário para o gozo da imunidade tributária ou da “isenção”, como impropriamente é denominado tal instituto.

Em face disso, cada vez mais o Conselho Nacional de Assistência Social possui poder fiscalizador que se antepõe a um direito subjetivo assegurado pela norma constitucional em vigor, ou seja, impede o gozo da imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos.

A propósito, a própria Constituição Federal no art. 199, § 1º admite a participação das instituições privadas de forma a complementar o sistema único de saúde, mediante convênio ou contrato de direito público, dando preferência às entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

Evidencia-se do conteúdo expresso nessa norma que a qualidade de ser filantrópica constitui apenas uma primazia assegurada a esses entes privados para participar do sistema único de saúde, nunca uma condição para o reconhecimento da imunidade tributária, visto que a norma constitucional inclusive admite a existência também das entidades sem fins lucrativos, dando

preferência àquelas (filantrópicas), apenas e tão-somente para esse efeito (SUS).

Aliás, não se olvide que o Supremo Tribunal Federal ao apreciar a ADIN nº 2028-5, acerca das alterações promovidas por essa Lei nº 9.732/1998, julgou inconstitucional os dispositivos legais que tratam da gratuidade dos serviços e dos 60% dos leitos destinados ao SUS pelos Hospitais.

Demonstram essas decisões da Egrégia Suprema Corte a total impropriedade das restrições previstas na legislação infraconstitucional, tendo em vista que a Constituição Federal objetiva conceder tratamento diferenciado às entidades de assistência social, justamente em razão da natureza das atividades desenvolvidas pelas mesmas em parceria com o Estado, sem no entanto, impor condições que tornem inviável o enquadramento de uma instituição no conceito de entidade sem fins lucrativos ou de assistência social.

Por outro lado, entendemos totalmente ilegais os requisitos dispostos pelo Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998, que dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, especialmente, o disposto no artigo 3º, inciso VIII, que diz respeito a não-remuneração de seus dirigentes, posto que a própria constituição Federal preconiza que *“ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer se não em virtude de lei”* (art. 5º, inciso III, da CRFB).

Ademais, a Lei que dispõe sobre a Organização da Assistência Social (LOAS) entre outras coisas define o que seja assistência social, sem no entanto impor tais condições como essas impostas pelo Decreto acima referido.

Ocorre que o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), cuja última instância recursal recai sobre o Ministro de Estado da Previdência, vem pautando suas decisões com base nesse Decreto. Por via de consequência, ficam prejudicadas as entidades que não obtêm a renovação do certificado de filantropia, em razão do que determina o art. 55, inciso II, da lei anteriormente analisada 8.212/91, por se tratar de pressuposto para a manutenção da isenção das contribuições sociais.

Em face disso, independentemente da renovação do certificado de entidade beneficente de fins filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, entendemos que essas instituições possuem direito à manutenção da imunidade tributária das contribuições sociais desde que preencham os requisitos constitucionais e legais (CTN) para o gozo desse benefício, como já referimos, por se tratar de direito constitucional subjetivo que não pode ficar sujeito à análise de outros requisitos impostos pelo INSS com base em legislação ordinária a nosso ver totalmente inconstitucional, razão por que sugerimos, nessa hipótese, o ajuizamento de ação judicial com vista a assegurar o exercício do direito.

#### **4. Conclusão**

Conclui-se, assim, que a imunidade não pode ser suspensa pelo ente tributante sob alegação da falta de quaisquer requisitos ditados pela legislação ordinária que extrapolem ou colidirem com a norma constitucional em vigor ou com o Código Tributário Nacional (artigo 14), e, ainda assim, impõe-se à Fiscalização, caso entenda pela falta de algum requisito, o dever de assegurar à entidade imune o contraditório e a ampla defesa com os recursos a ela inerentes, inclusive no que toca à suspensividade da exigibilidade da exação sob discussão, enquanto durar o processo de suspensão da imunidade promovido pela Fiscalização.

Por derradeiro, conclui-se que a imunidade tributária constitui verdadeiro princípio constitucional que deve ser respeitado e assegurado aos entes contemplados pelo constituinte, a fim de, justamente, estimular as organizações privadas, inclusive as Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), a cooperar nas atividades públicas, para o desenvolvimento dos direitos sociais, entre os quais releva o papel da educação, inserida na norma constitucional (art. 6º, da CRFB), como fundamental na evolução cultural e política da nação. Nunca é demais enfatizar que somente pelo reconhecimento da importância desse processo de desenvolvimento do ser humano e o conseqüente desenvolvimento de políticas adequadas à sua instrumentalização seremos capazes de dar nova feição ao país, tornando-o uma democracia sólida no cenário político nacional e internacional, contribuindo, assim, para que o homem reconquiste sua liberdade às vésperas do terceiro milênio.

Maria Paula Farina Weidlich  
Advogada tributarista