CONSIDERAÇÕES ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Introdução

Mesmo depois do advento da Constituição Federal de 1988, momento em que as entidades beneficentes de assistência social foram abrigadas pelo manto da imunidade tributária aos impostos (artigo 150, VI, "c") e as contribuições para a seguridade social (§ 7º do artigo 195), o Instituto Nacional do Seguro Social vem tentando impingir – e o faz até hoje - limitações ilegais à fruição, pelas entidades beneficentes, da imunidade as contribuições para a seguridade social, em contraposição ao fito constitucional e a jurisprudência pátria.

As presentes considerações visam reiterar uma crítica a essa postura do Instituto Nacional do Seguro Social, dado que ela não se coaduna com a nossa realidade constitucional, que, do ponto de vista tributário, prestigiou firmemente o benemérito esforço das entidades beneficentes de assistência social.

Do arquétipo constitucional – a relação de imunidade

O constituinte originário de 1988, com o desiderato de resguardar e proteger o direito dos cidadãos menos favorecidos e com parca ou nenhuma capacidade econômica, conferiu as entidades beneficentes de assistência social - cujo magnânimo objeto social é justamente a assistência aos cidadãos desprovidos de recursos - a prerrogativa de serem "isentas" as contribuições para a seguridade social.

Nessa linha, a Carta Constitucional fixou, como preceito expresso, localizado no Título VII, Capítulo II, Seção I, no parágrafo 7º do artigo 195, que as entidades beneficentes de assistência social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei, são "isentas" de contribuição para a seguridade social. Este é o comando literal do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal vigente.

A rigor, esse diretivo constitucional veicula o instituto da imunidade tributária e não da isenção, de forma que, tecnicamente, as entidades beneficentes de assistência social são imunes a incidência das contribuições sociais para a seguridade social.

Conquanto o legislador constituinte tenha utilizado o vocábulo "isenção", na realidade o preceptivo constitucional extraído do artigo 195, § 7º cria modo de imunidade tributária, exatamente por estar, tal preceito imunizante, previsto constitucionalmente. A imunidade tributária decorre intrinsecamente de previsão constitucional, dos valores prestigiados constitucionalmente, ao passo que a isenção sempre estará prevista na legislação infraconstitucional.

A imunidade tributária, diferentemente da isenção, consiste, nos dizeres do saudoso Professor Aliomar Baleeiro, numa exclusão da competência de tributar, isto é, elide os poderes

dos entes estatais de instituir qualquer tributo, *in casu*, elimina qualquer poder de instituir contribuições para a seguridade social.

Assim sendo, nada obstante o constituinte originário ter nominado, impropriamente, o benefício introduzido pelo § 7º do artigo 195 de "isenção", trata-se, na verdade, de imunidade tributária, o que, na prática, em nada modifica a natureza do benefício e a extensão de seus efeitos.

Dos requisitos legais que definem as exigências que devem ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social

Consoante reproduzido alhures, o artigo 195, § 7º da *Lex Legum* assegura as entidades beneficentes de assistência social à "isenção" (imunidade) as contribuições para a seguridade social, *desde que atendam as exigências estabelecidas em lei.* Ou seja, as entidades beneficentes são imunes as contribuições para a seguridade social, desde que preencham os requisitos definidos em lei para gozar do referido benefício.

E que exigências são essas? Tais exigências seriam estabelecidas em lei complementar ou em lei ordinária? As respostas para essas perguntas são alcançadas mediante a interpretação sistêmica da Constituição Federal de 1988, como, aliás, orienta a melhor hermenêutica.

Embora o precitado artigo 195, § 7º da Lei Máxima não refira peremptoriamente, é consabido que a imunidade tributária consagrada no aludido dispositivo constitucional, como qualquer outra encontrada na Constituição Federal, configura nítida limitação ao poder de tributar. Mesmo que tal limitação não conste do rol perfilado na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, da *Charta,* é incontroverso que a imunidade às contribuições para a seguridade social traduz uma limitação ao poder de tributar.

Acordado que a imunidade predisposta no § 7º do artigo 195 da Constituição caracteriza verdadeira limitação ao poder de tributar, não há espaço para dúvidas de que a lei a que alude o artigo 195, § 7º é a lei complementar, posto que, segundo demarcado pelo artigo 146, II, da Constituição Federal, cabe a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

No sistema tributário brasileiro, a lei complementar que estabelece as normas gerais em matéria de legislação tributária e, por conseguinte, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, é a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, instituidora do Código Tributário Nacional, e recepcionada pela novel ordem constitucional como a lei complementar que tem a função de reunir o plexo das normas gerais em matéria tributária.

Nesse rumo, o Código Tributário Nacional, cumprindo a função de regular as limitações ao poder de tributar, estabelece, em seu artigo 14, as únicas exigências que devem ser satisfeitas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. São elas: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado, aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Os requisitos alinhados no artigo 14 do Código Tributário Nacional se explicam pelos precípuos fundamentos: (primeiro) se a entidade beneficente se destaca pela sua benemérita

atuação e, por isso, dispõe de imunidade tributária, deve aplicar os seus excedentes na própria instituição e não distribuí-los; (segundo) sendo intuito visível do constituinte o incentivo as atividades exercidas pelas entidades beneficentes, sobretudo com vistas a melhoria das condições dos cidadãos brasileiros, nada mais natural que os recursos sejam integralmente aplicados no País e na manutenção dos seus objetivos institucionais; (terceiro) para comprovação das operações efetuadas pelas entidades beneficentes, é correto que mantenham escrituração apropriada, para que o Poder Público possa exercitar a fiscalização dos atos das entidades.

Em resumo, as entidades beneficentes que atenderem as exigências estipuladas no prefalado artigo 14 do Código Tributário Nacional, que, como anotado acima, são exigências lógicas e condizentes com o objetivo social das entidades, têm assegurada, de forma inequívoca, a imunidade as contribuições para a seguridade social.

As exigências formuladas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e o confronto com o disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional

A despeito das exigências elencadas pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, que, *de per si*, são suficientes para atestar o direito à imunidade as contribuições para a seguridade social, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, de forma arbitrária e ilegal, condiciona a efetiva fruição da imunidade à observância de requisitos outros que não aqueles encartados no Código Tributário Nacional.

Isto porque, o Instituto Nacional do Seguro Social, numa prática nefasta e diuturna, estribado no artigo 55 da Lei 8.212/91, com as alterações promovidas pela Lei n. 9.732/98, acaba por descaracterizar por completo a carga imunizante que reveste as entidades beneficentes de assistência social e, sob o pretexto de descumprimento das exigências estabelecidas no citado artigo 55 da Lei 8.212/91, promove a glosa de valores relativos as contribuições para a seguridade social, supostamente devidos pelas entidades beneficentes.

O referido artigo 55 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.732/98, enuncia, *litteris*:

> Artigo 55. Fica isenta das contribuições que trata o artigo 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda os seguintes requisitos cumulativamente:
> I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
> II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada 3 (três) anos;
> III – promova, gratuitamente, e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

> IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
> V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.
> *...omissis...*
> § 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

Com fulcro nesse dispositivo, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS entende que as entidades beneficentes de assistência social que não preencherem os requisitos positivados no artigo supratranscrito, não têm direito a imunidade tributária prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal e, como corolário, submete ditas entidades ao escárnio de terem que se defender de notificações fiscais de lançamento de débito, aplicadas em face da desconsideração da imunidade tributária, quando, além de exercem função visceralmente benemerente, gozam de imunidade quanto às contribuições para a seguridade social.

Essas exigências engendradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, sob o escudo do artigo 22 da Lei 8.212/91, com a redação atribuída pela Lei 9.732/98, se revelam, as escâncaras, de uma ilegalidade insuprível, visto que estabelecem óbices indevidos para impedir que as entidades beneficentes de assistência social fruam da imunidade tributária para, por evidente, cobrar-lhe as contribuições e, como conseqüência lógica e inexorável, realizar o "incremento" do caixa da Autarquia Previdenciária.

Todavia, como propugnado linhas atrás, as exigências legais que as entidades beneficentes de assistência social devem atender são aquelas insertas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam, não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou das suas rendas a título de lucro ou participação no resultado, aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manterem escrituração de suas despesas e receitas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Nada mais.

Estas são as únicas exigências legais que o Instituto Nacional do Seguro Social tem a obrigação de averiguar e reclamar, porquanto a Constituição Federal, em seu artigo 146, II, repise-se, determina que cabe a lei complementar regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar. E, como consignado alhures, a lei complementar em questão é o Código Tributário Nacional, precisamente o seu artigo 14.

Em fecho, qualquer exigência formulada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) que não esteja contemplada num dos incisos do multicitado artigo 14 do Código Tributário Nacional, se afigura, indubitavelmente, arbitrária e ilegal.

A posição do Poder Judiciário

A jurisprudência iterativa dos nossos Tribunais vêm assentando o posicionamento aqui expendido, para determinar ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS que se abstenha de exigir contribuições sociais das entidades beneficentes da assistência social que atendam as exigências capituladas no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Como paradigma, insta colacionar um aresto do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa se transcreve adiante:

> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO
> 2ª TURMA
> APELAÇÃO CÍVEL N. 2000.04.01.027274-4/RS
> RELATOR: JUIZ VILSON DARÓS
>
> EMENTA
> IMUNIDADE. ARTIGO 195, PARÁGRAFO 7º DA CARTA MAGNA/88. REQUISITOS. ARTIGO 14 DO CTN. HONORÁRIOS.
> Embora o parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88 mencione isenção, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN n. 2.028-5, de 14/07/1999, reconheceu como verdadeira "imunidade" o benefício ali previsto.
> O comando previsto no parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88 remete à lei o estabelecimento das exigências legais para concessão do benefício da imunidade.
> A imunidade só pode ser concedida pela Constituição, sendo exigido, para o estabelecimento dos requisitos à sua concessão, lei complementar, como estatuído no artigo 146 da Carta Política, pois a ela cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, artigo 146, II).
> Desta forma, os requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade não são aqueles dispostos no artigo 55 da Lei 8.212, de 1991, mas sim no Código Tributário Nacional, artigo 14, porquanto o mesmo possui força de lei complementar.
> DECISÃO UNÂNIME.
> Porto Alegre, 10 de agosto de 2000.
> Publicação: DJ2 n. 215-E, 08.11.2000, pp.130/131.

Portanto, com apoio no julgado paradigmático reproduzido acima, nota-se que a jurisprudência também não se compagina com os atos restritivos impostos pelo Instituto Nacional do Seguro Social as entidades beneficentes de assistência social, o que corrobora o despropósito de tais atos limitativos ao direito das entidades beneficentes.

Conclusão

Ante o exposto, não remanesce qualquer controvérsia acerca da matéria. Caso as entidades beneficentes de assistência social atendam as exigências previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, não devem recolher qualquer parcela de tributo a título de contribuição para a seguridade social.

Se o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS pretender realizar a cobrança dessas contribuições, nessas condições, sob o argumento de que são devidas, não sobeja outra alternativa as entidades beneficentes que não acionar o Poder Judiciário para repelir tal pretensão.

*** Leandro Pacheco Scherer**
Advogado em Porto Alegre
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET)
Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABDT)
Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)