

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD

**INSTITUIÇÕES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

**Andrea Nárriman Cezne**

Porto Alegre

2005

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD

**INSTITUIÇÕES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Andrea Nárriman Cezne

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor.

Orientador: Prof.Dr. Cezar Saldanha Souza Jr

Porto Alegre  
2005

Este trabalho é dedicado à minha  
mãe, Virginia Maria Cezne, *in*  
*memoriam*

Por ter me dado mais do que a vida,  
mas um exemplo de força e coragem  
até a hora de sua morte. E ter  
demonstrado na prática a  
importância do respeito ao outro e a  
preocupação com as questões  
sociais.

## Agradecimentos

A toda a equipe de apoio do PPGD/ UFRGS, em especial à Secretária do Curso, Eliane. Sem o trabalho sério e competente dessas pessoas, o PPGD não teria o sucesso que tem hoje.

Aos meus professores do PPGD/ UFRGS, em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Cezar Saldanha, por ter acreditado no meu trabalho, ao prof.Dr. Luis Afonso Heck, por seu comprometimento e compreensão; e ao Prof. Dr. Humberto Ávila, por suas sugestões, que muito influenciaram este trabalho.

Aos amigos que me acompanharam nesta longa jornada e à minha família.

*In dreams begins responsibility.  
W.B. Yeats, Responsibilities.*

*O grande desafio é ver como, a partir do social, o mercado pode ser reinventado, para que satisfaça às necessidades de bens e serviços da maioria da população e não de uma minoria. E também como se pode reinventar o Estado enquanto extensão de um contrato social que reflita essa relação, onde as pessoas estejam no centro das preocupações políticas (Thompson)*

## RESUMO

A problemática do presente trabalho é a análise da configuração atual da Assistência Social e suas instituições no Brasil, investigando o desenvolvimento do setor e a natureza da atividade assistencial, a partir da Constituição Federal de 1988. O objetivo principal desse trabalho é analisar as desonerações tributárias referentes à assistência social e sua regulação, especificamente a questão da imunidade tributária prevista pela Constituição Federal de 1988 (no artigo 150, VI, "c"). A metodologia utilizada foi a interpretativa, através de estudo de casos e análise teórica, buscando partir das decisões do Supremo Tribunal Federal para traçar o quadro histórico da questão em termos jurisprudenciais, para compreender a assistência social no contexto atual através da análise dos casos concretos e crítica das decisões. Justifica-se por ser um tema polêmico, tanto em termos regulatórios quanto em de análise das políticas públicas pertinentes ao setor. A Assistência Social e as relações do Estado com as entidades do setor tem sido objeto de discussões recentes, pela própria expansão do setor no país. Nesse contexto, a questão da imunidade tem sido o ponto mais sensível na relação Estado-entidades assistenciais, provocando conflitos quanto à regulação do instituto, agravado em razão de legislação inadequada criada para o setor. A determinação dos limites da aplicação das normas de imunidade tributária das entidades assistenciais se justificaria por trazer maior segurança jurídica à área, beneficiando não somente o Estado, mas as entidades sérias do setor. A relevância teórica das discussões sobre os limites da legislação reguladora apresenta-se pela falta de padrões normativos definidos a respeito da atuação das instituições, que devem ser analisadas a partir da Constituição Federal de 1988. A discussão do papel do Estado também se destaca aqui, através do estudo das relações entre este e os particulares, quando realizam atividades de interesse público. Também é relevante a análise do impacto das alterações constitucionais em matéria de regulação da assistência social, cujos conceitos ainda não se encontram adequadamente tratados nas formulações teóricas e nas decisões dos tribunais, sendo que progressivamente vão sendo incorporados, especialmente pelos tribunais. Pode-se apontar inicialmente que o Supremo Tribunal Federal historicamente oscilou em suas decisões, hora partindo de uma interpretação mais ampla e flexível, hora restringindo a aplicação da imunidade, apresentando recentemente a tendência à flexibilização e interpretação ampliativa em relação aos requisitos para sua configuração. Entretanto, o tratamento não é uniforme, observando-se a exemplo a restrição da aplicação da imunidade em relação às Entidades de Previdência Complementar Fechadas. Verifica-se também a necessidade de uma nova legislação adequada à modernização do setor, definindo de forma mais clara as restrições à aplicação da imunidade tributária em seus vários aspectos, e adequando essas restrições aos requisitos constitucionais.

Palavras-chave: Assistência Social, Imunidade Tributária, Regulação do Terceiro Setor

## **ABSTRACT**

The present work analyses the structure and institutions of the Social Security on Brazil. We focus on the development and nature of its assistance activities, on the light of the Federal Constitution from 1988. The main goal of this work is to analyze the tributary immunities related to the social assistance, and its regulation; more specifically, we focus on tributary immunities as established by the Federal Constitution (article 150, VI, "c"). To conduct this analysis, we chose an interpretative methodology; by the mean of study cases and theoretical analysis (including a critical viewpoint), we studied the Federal Supreme Court decisions, establishing an historical review on the Supreme Court precedents, so that we can establish the role of social assistance in the actual context. This subject is quite controversial, as well in the sense of its regulation as in the sense of public politics in this domain. Indeed, the social assistance and the relationship between its institutions and the State is being a recurrent subject, as this domain is subjected to an important expansion in recent years. In all this context, tributary immunities are a sensible subject in the relationship between the State and the assistance entities, often raising conflict on the attribution of immunities to such entities; such conflicts are increased by the current legislation of the domain, mostly inadequate. Hence, the delimitation of tributary immunities for the assistance entities would improve the juridical situation of the domain, being favorable not only to the State but to the entities. The importance of a wide discussion on the regulatory legislation comes from the lack of normative rules related to the institutions activities, which should be discussed by the Federal Constitution of 1988. We are also interested in the role of the State, and we analyze the relationship between the State and private institutions when they conduct public interest activities. It is also important to evaluate the impact of the modifications on the constitution in the domain of social assistance regulation; these concepts, which are slowly being incorporate to the theoretical discussions and judicial decisions, are still inadequately handled. Indeed, the Federal Supreme Court was initially hesitant in its decision, sometimes giving a wide and flexible interpretation of the legislation, sometimes restricting the attribution of tributary immunity; in recent days, their decisions tend to a flexible interpretation, notably on the exigencies to its attribution. Nevertheless, such decisions are not uniformly applied, and for example, entities of Pension Funds have their demands systematically denied. As a result of our work, we observe the need of a new legislation, more adequate to the recent advances on the domain, legislation that should define clearly the restrictions of access to tributary immunity, and that adapts these restrictions to the constitutional texts.

Keywords: Social Assistance, Tax Immunity, Third Sector Regulation

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	1
PARTE I: AS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	6
CAPÍTULO 1 - FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	6
1.1 A Definição Constitucional de Assistência Social .....	6
1.2 Breve Evolução Histórica da Assistência Social .....	11
1.3 Análise do Quadro Normativo de Títulos e Qualificações Vinculados à Assistência Social .....	16
CAPÍTULO 2 – O TERCEIRO SETOR .....	33
2.1 Conceito de Terceiro Setor .....	33
2.2 Terceiro Setor e Assistência Social .....	41
2.3 A situação do Terceiro Setor no Brasil .....	48
CAPÍTULO 3 – O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E A ATIVIDADE ASSISTENCIAL .....	57
3.1 Introdução e Histórico .....	57
3.2 Conceituação do Princípio da Subsidiariedade .....	63
3.3 Aplicações do Princípio da Subsidiariedade .....	72
PARTE II - A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	81
CAPÍTULO 1 – REVISITANDO O TEMA .....	81
1.1 Natureza Jurídica das Imunidades .....	81
1.2 Conceituação de Imunidade Tributária .....	88
1.3 Classificação das Imunidades .....	94
CAPÍTULO 2 – AS IMUNIDADES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	99
2.1 Antecedentes Históricos .....	99
2.2 As Inovações na Constituição Federal de 1988 .....	103
2.3 O Regime Imunitório na Constituição Federal de 1988 .....	106
CAPÍTULO 3 – REGIME JURÍDICO DAS IMUNIDADES .....	111
3.1 A Regulação Legal das Imunidades Tributárias .....	111
3.2 O Papel do Controle de Constitucionalidade na Regulação das Imunidades .....	116
3.3 Instrumentos Regulatórios: a Lei Complementar e a Lei Ordinária .....	126
PARTE III - AS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	134
CAPÍTULO 1 - ASPECTOS GERAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS ARTIGOS 150, VI, “C” E 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	134
1.1 Conceituação .....	134
1.2 Classificação das Imunidades referente às Entidades Assistenciais .....	144
CAPÍTULO 2 – A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS RELATIVA A IMPOSTOS .....	146
2.1 A Conceituação de Instituição de Assistência Social e a Imunidade Tributária do Art. 150, VI, “c” da CF/88 .....	146
2.2 Análise Doutrinária sobre os Requisitos para o Reconhecimento da Instituição de Assistência Social para fins da Imunidade Tributária do Art. 150, VI, “c” .....	149
2.3 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e os Requisitos para o Reconhecimento da Instituição de Assistência Social conforme a Imunidade Tributária do Art. 150, VI, “c” .....	159
2.4 Estudo de Caso: As Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) .....	164
CAPÍTULO 3 – A IMUNIDADE DO ART. 150, VI, ‘C’ E SUA REGULAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL .....	193
3.1 Análise dos aspectos formais relativos à legislação reguladora infraconstitucional .....	193
3.2 Análise dos aspectos relacionados ao alcance da imunidade tributária .....	198
3.2.1 A interpretação da expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” enunciada no §4º do art. 150 da CF/88 .....	199
3.2.2 A questão dos impostos indiretos (ICMS, IPD) .....	217
CONCLUSÕES .....	225
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	232
BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR .....	242



## INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa apresentar um estudo analisando as Instituições de Assistência Social e a questão da Imunidade Tributária garantida pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, inciso VI, alínea “c”. Para tanto, procura-se investigar o instituto constitucional presente na configuração do Sistema Tributário Nacional que, por previsão específica da Carta Magna, deve ser regulado por norma infraconstitucional. Esta regulação apresenta limites formais e materiais a partir da própria Constituição Federal de 1988, que traz definições acerca da imunidade tributária, bem como do conceito de Assistência Social.

Justifica-se o trabalho ao tratar de um tema polêmico tanto em termos da regulação jurídica específica quanto em termos de análise das políticas públicas pertinentes ao setor. A resposta ao problema específico abordado, saber como se apresentam a assistência social e a imunidade tributária referente às entidades assistenciais após a Constituição Federal de 1988, e quais os limites da legislação infraconstitucional na regulação do instituto, foi buscada através de um exame inicial do significado constitucional do instituto, a partir de uma visão primordialmente normativa e jurisprudencial. Parte-se do pressuposto que o instituto da imunidade tributária das entidades assistenciais deveria ser estudado a partir do arcabouço de interpretação constitucional dado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a fim de investigar a sua conceituação e os seus limites constitucionalmente previstos.

Para tanto, divide-se o trabalho em três grandes partes: Parte I - *As Instituições de Assistência Social*; Parte II - *Imunidade Tributária* e Parte III - *As Instituições de Assistência Social e a Imunidade Tributária*.

No correr da Parte I, “As Instituições de Assistência Social”, busca-se tratar do contexto atual e da normatização geral sobre o tema, subdividindo-se esta em três capítulos: Capítulo 1 - Fundamentação Jurídica da Assistência Social, Capítulo 2 - O Terceiro Setor e Capítulo 3 - O Princípio da Subsidiariedade e a Atividade Assistencial. A análise aqui apresentada não busca ater-se somente ao normativo e jurídico, mas procura contextualizar a questão jurídica das imunidades voltadas ao setor assistencial no quadro histórico e atual da Assistência Social e do Terceiro Setor, buscando uma compreensão mais ampla do fenômeno que forneça subsídios para repensar a normatividade do setor a partir de uma visão concreta das entidades, realçando a importância da atuação da sociedade civil e, portanto, da repercussão da legislação regulatória e da interpretação dada ao instituto da imunidade.

O primeiro capítulo procura apresentar a questão da normatização geral sobre o tema, especificamente constitucional, faz uma abordagem histórica da assistência social, terminando por tratar dos Títulos e Qualificações criados sucessivamente pelo Estado, seus principais efeitos e o problema causado pela sobreposição normativa neste campo. O segundo capítulo aborda a questão do Terceiro Setor e sua conceituação, bem como a inserção da assistência social neste novo contexto e um breve apanhado da situação do Terceiro Setor no Brasil. Destaca-se aqui a expansão significativa no país do setor assistencial no contexto de renascimento da sociedade civil e do aumento da importância das iniciativas do Terceiro Setor.

Já o terceiro capítulo visa fundamentar teoricamente o papel das Instituições de Assistência Social na sua relação com o Estado, aplicando a esta relação o chamado Princípio da Subsidiariedade. A aplicação deste conceito permite tratar do problema por outro viés, ao se estudar as relações entre o ente estatal e os particulares, quando realizam atividades de interesse público. Neste sentido, o exercício de atividades públicas por entes privados encontra sustentação no princípio da subsidiariedade, que permite à sociedade civil a retomada de atividades pelas quais era originalmente responsável, e dá fundamentação teórica para a descentralização da ação do Estado no campo da Seguridade Social em geral e especificamente, da Assistência Social.

As Partes II e III fornecem o subsídio doutrinário e jurisprudencial para repensar a questão, adentrando mais especificamente nos aspectos jurídicos conflituosos que surgem no setor. A Segunda Parte do trabalho trata teoricamente do instituto da imunidade tributária, através de sua configuração doutrinária. Tradicionalmente, revisam-se alguns conceitos iniciais no Capítulo 1, “Revisitando o Tema”, tratando de natureza jurídica das imunidades, conceituação de imunidade tributária e classificação das imunidades; perquire-se aqui sobre a natureza jurídica da imunidade, reconfigurada através da via jurisprudencial como direito fundamental do contribuinte.

No Capítulo 2, abordam-se brevemente as imunidades na Constituição Federal de 1988, e no último capítulo desta parte, o regime jurídico das imunidades, especificamente, a regulação legal, o controle de constitucionalidade na regulação das imunidades e, por último, trata-se da questão dos instrumentos regulatórios: a Lei Complementar e a Lei Ordinária. Essa questão é fulcral no tratamento das imunidades tributárias, pois os conflitos ocorrem justamente no campo da regulação e, neste sentido, inicialmente deve-se perquerir sobre os

aspectos formais da legislação. Por esta razão, inclui-se conjuntamente a questão do controle de constitucionalidade para demonstrar a importância da questão formal na regulação e suas possíveis conseqüências e instrumentos de controle.

A Terceira e última parte tratam do tema especificamente, a partir do embasamento fornecido pelas primeiras partes, abordando “As Instituições de Assistência Social e a Imunidade Tributária”. A partir de uma visão essencialmente normativa e constitucional, levanta-se o questionamento sobre os limites da legislação infraconstitucional frente ao conceito expresso de assistência social, que adquire uma nova configuração após a Constituição Federal de 1988, de acordo com o art. 203.

No Capítulo 1, abordam-se aspectos gerais das imunidades tributárias concernentes à assistência social, refletindo-se conjuntamente sobre a previsão do art 195, § 7º da Constituição Federal, relativa à imunidade de contribuições; além da classificação própria pertinente das imunidades referentes às instituições de assistência social, perante a classificação geral montada na parte II do trabalho. O Capítulo 2 trata dos aspectos conceituais, doutrinários e jurisprudenciais sobre a imunidade do art. 150, VI, c, trabalhando sobre os requisitos que a doutrina considera para o reconhecimento desse benefício e o que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem desenhado neste sentido. Para provar as modificações conceituais trazidas pela jurisprudência sobre as normas constitucionais, bem como a instabilidade sobre a matéria, trouxe-se em destaque especificamente o estudo do caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC). Os também chamados “fundos de pensão” por longo tempo obtiveram o reconhecimento da imunidade e a perderam a partir da discussão realizada no caso CERES – o RE 202.700-6, que determinou uma

mudança de postura do STF na análise dos requisitos para configuração da imunidade, tanto que se consolidou o entendimento e a modificação na Súmula 730 do STF.

No Capítulo 3, abordam-se brevemente os aspectos formais relativos à legislação reguladora, a fim de se expor de forma clara o posicionamento doutrinário e pessoal sobre a regulação da imunidade relativa às instituições de assistência social.

Como análise derradeira, trata-se de aspectos relacionados ao alcance da imunidade tributária, a partir de uma visão essencialmente jurisprudencial da expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais”, enunciada no §4º do art. 150 da CF/88, e da questão dos impostos indiretos, especialmente do ICMS. Essa parte especificamente contém matéria ainda polêmica e para tanto, é necessário conhecer o histórico e a fundamentação das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

A finalidade do trabalho é a de demonstrar a mutabilidade da matéria no Supremo Tribunal Federal, e de propugnar por uma visão constitucional sobre o instituto, a partir da força normativa do texto e de seus cânones interpretativos, que modificaram essencialmente a matéria. A doutrina foi utilizada como subsídio na interpretação da matéria, entretanto deve-se considerar que a metodologia utilizada foi a análise dos casos concretos presentes na jurisprudência, para posteriormente interpretá-los, verificando qual a interpretação o Supremo Tribunal Federal dá sobre a matéria. A partir dessa reflexão, busca-se o sentido que se deve dar para assistência social e, mais do que isso, qual o papel da imunidade tributária referente a impostos e sua interpretação mais fiel aos desígnios da Constituição Federal de 1988.

## PARTE I: AS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

### CAPÍTULO 1 - FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL

#### 1.1 A Definição Constitucional de Assistência Social

O conceito de entidades de assistência social no Direito brasileiro, utilizado para a definição da imunidade tributária específica do Art. 150, VI, “c”, sofre de problemas estruturais. As normas constitucionais que a elas se referiram nunca trataram de definir a natureza das entidades de forma clara, conforme se vê na redação dos artigos correspondentes nas Constituições anteriores. *In verbis*:

(CF/ 46): Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

(CF/ 67 - modificada pela EC/69): Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - criar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

A redação atual não é significativamente diversa nesse sentido, conforme se pode observar:

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:

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.<sup>1</sup>

Para que se possa analisar adequadamente a imunidade das entidades assistenciais, é necessário que se faça uma análise da assistência social, desde sua conformação constitucional à evolução histórica da mesma, a fim de delimitar qual seu significado possível para os operadores do Direito. Nesse sentido, pode-se dizer que a Constituição de 1988 representou um avanço significativo, em termos de conformação constitucional do campo assistencial. Entretanto, várias questões conflituosas prevalecem ainda na doutrina e na jurisprudência, no tocante à conceituação de assistência social para o fim específico de definir a “instituição de assistência social” prevista na referida norma de imunidade. Faz-se necessário que se investigue qual o conceito constitucional de Assistência Social e seus reflexos na definição da natureza das instituições assistenciais.

Assistência social é um termo que designa genericamente auxílio, prestação de serviço a grupos da comunidade sem o objetivo de lucro, ligando-se ao sentimento de solidariedade pelo próximo e ao exercício da caridade. Atende às necessidades daqueles que não dispõem de recursos suficientes, e é efetuada por organizações ou institutos especializados, sob direcionamento do Governo.

Este termo foi-se transformando com a evolução do papel do Estado e de suas formações jurídicas e hoje, perante a Constituição Federal Brasileira de 1988, é uma política pública social, ou seja, é de responsabilidade do Estado. Entretanto, essa política deve ser exercida em colaboração com a sociedade civil, tanto como interlocutora como exercendo

---

<sup>1</sup> A transcrição do artigo tem como objetivo referenciar o conceito de instituição de assistência social do *caput*, não o alcance da imunidade, que sofreu modificações em relação à redação em constituições anteriores, previsto na atual Constituição no próprio Art. 150, em seu § 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 delas mencionadas.)

importante papel na execução da assistência social. Desta forma, pode-se perceber que não é possível aqui um significado unívoco, um entendimento claro do que seja assistência social, pois sua definição caminha também por trilhas ideológicas diversas, segundo a importância dada ao papel do Estado ou da sociedade civil neste campo. Como se pode perceber, mesmo em uma definição enciclopédica, esta tensão não deixa de se manifestar, dando ao termo um aspecto multifacetado e de definição fluídica, na qual não se define o objeto, mas somente as partes que o compõe ou que não devem dele fazer parte<sup>2</sup>.

Tratando-se de uma noção inicial sobre o tema, é necessário que seja buscada a configuração constitucional do instituto. Nesse sentido, todavia, é preciso observar que as Constituições anteriores<sup>3</sup> não reservavam um tratamento sistemático ao assunto, bastando para

---

<sup>2</sup> Observe-se nesta definição, extraída da Enciclopédia UOL: Assistência Social: Conjunto de atividades ou serviços oferecidos pelo Estado ou por outras instituições para prestar ajuda àqueles afligidos por algum tipo de problema pessoal ou social. Tais serviços e atividades são de natureza diversa e visam melhorar a integração de indivíduos ou grupos na sociedade e garantir condições de bem-estar: abrangem creches, orfanatos e instituições para menores; casas de repouso para idosos; instituições para deficientes físicos ou mentais; auxílio a pessoas com problemas de alcoolismo ou uso de drogas e, em alguns países, programas especialmente dirigidos a migrantes. Geralmente, parte daqueles que trabalham nesses serviços têm formação profissional especial (complementar ou prioritária) e são ditos assistentes sociais. Sua função é apoiar, com acompanhamento ou aconselhamento, as pessoas ou famílias em dificuldades; ajudá-las a modificar e controlar seu comportamento, em seu próprio benefício e daqueles à sua volta; e proteger os interesses daqueles que são mais dependentes e estão mais vulneráveis às ações alheias. Nos países desenvolvidos, os serviços de assistência social, sejam os obrigatórios por lei e de responsabilidade do Estado, sejam os de organizações voluntárias ou de iniciativa privada, difundiram-se muito, especialmente na segunda metade do século 20 e são essenciais para o conceito de bem-estar social. Disponível em <http://www.uol.com.br/bibliot/enciclop> Acesso em 17/01/03

<sup>3</sup> CF/ 34 Art 121 - A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

§ 1º - A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador: (..)

h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a este descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, em favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte;

§ 3º - Os serviços de amparo à maternidade e à infância, os referentes ao lar e ao trabalho feminino, assim como a fiscalização e a orientação respectivas, serão incumbidos de preferência a mulheres habilitadas.

CF/37: Art 137 - A legislação do trabalho observará, além de outros, os seguintes preceitos: I) assistência médica e higiênica ao trabalhador e à gestante, assegurado a esta, sem prejuízo do salário, um período de repouso antes e depois do parto;

CF/46: Art 157 - A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão nos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores: XIV - assistência sanitária, inclusive hospitalar e médica preventiva, ao trabalhador e à gestante; XV - assistência aos desempregados; XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;



isso analisar os artigos esparsos que referiam atribuições ou previsões específicas de ações que se poderiam qualificar como de assistência social, a qual ainda era tratada conjuntamente com outros dispositivos referentes a direitos sociais, especialmente de cunho previdenciário.

Ressalta-se na Carta de 1988 como novidade o tratamento específico que recebeu a Assistência Social. Prevista no Título VIII – Da Ordem Social, a grande área passa a ser definida como Seguridade Social, tratada no Capítulo II do título referido. É subdividida em três campos distintos – saúde, previdência social e assistência social, conforme se pode observar da redação do 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.

Deve-se observar que as seções seguintes do Capítulo II irão tratar especificamente de cada um desses campos de atuação: a Seção II - Da Saúde, a Seção III - Da Previdência Social e a Seção IV – Da Assistência Social. A Assistência Social foi tratada sucintamente em dois artigos, o art. 203 e 204.

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 a promoção de sua integração à vida comunitária;

V- a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

---

CF/67: Art 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: (..)

XV - assistência sanitária, hospitalar e médica preventiva;

Art 167 - A família é constituída pelo casamento e terá direito à proteção dos Poderes Públicos.

(..) § 4º - A lei instituirá a assistência à maternidade, à infância e à adolescência.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I- descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;

II- participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação de políticas e no controle das ações em todos os níveis. (..)

Portanto, a assistência social tem definido seus objetivos genericamente, pelo art. 203 e as diretrizes para as ações governamentais no art. 204. Há previsão expressa de colaboração entre o Estado e as entidades não-estatais, através da descentralização político-administrativa. Não há nenhuma referência no art. 203 a sua aplicação unicamente a políticas estatais de assistência social. Conclui-se, portanto, que se trata de referência não só para o poder público, como também para as entidades não-estatais que atuam no setor. A leitura inicial do artigo como direcionado a ambas as modalidades de prestação da assistência social (estatal e não-estatal) é confirmada posteriormente pela edição da Lei Orgânica da Assistência Social (Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993) que em seu artigo 1<sup>o</sup> prevê expressamente a Assistência Social como uma política pública de atuação conjunta do Estado e da sociedade.

Analisada a abrangência do citado artigo 203 em sua aplicação, é mister analisar-se o conteúdo dos requisitos referentes ao mesmo. A assistência social, na dicção do mesmo artigo, será prestada “a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”. Colocam-se aí dois requisitos relevantes para a definição constitucional atual de assistência social: atendimento aos hipossuficientes e inexistência de contrapartida por parte do beneficiário do atendimento. Dessa forma, a conformação atual da assistência social não permite que haja contribuição daquele que recebe a prestação assistencial, para que ela possa classificar-se como tal.

A inexistência de contrapartida dos beneficiários não significa necessariamente que todas as atividades da entidade devam ser absolutamente gratuitas para que essa entidade seja considerada assistencial. Tem-se entendido que essas entidades, oferecendo seus serviços sem contraprestação aos necessitados (considerados nesse caso como assistenciais) que são parcela do grupo atendido, poderiam cobrar de outros para realizarem suas atividades (desde que os serviços assistenciais sejam o objetivo institucional e quantitativamente significativos)<sup>5</sup>.

Mas a inexistência de contraprestação, ou seja, a gratuidade total, surge como ônus para que a *atividade* seja considerada assistencial, na atual conformação constitucional. Esse dado inicial é extremamente relevante ao serem analisados vários casos específicos relativos à espécie de entidade que poderia enquadrar-se como instituição de assistência social, para fins da imunidade tributária do art. 150, VI, “c”. Entre estes, o caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, que anteriormente à Constituição Federal de 1988, possuíam imunidade tributária, através de legislação específica que as equiparava a entidades assistenciais. O caso dessas entidades será especificamente analisado sob o aspecto doutrinário e especialmente jurisprudencial, na Parte III, Capítulo 2 do presente trabalho.

## 1.2 *Breve Evolução Histórica da Assistência Social*

---

<sup>4</sup> Lei nº 8.742/93, art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

<sup>5</sup> A questão da gratuidade, sua análise como requisito para que a entidade seja considerada assistencial e a sua conformação (absoluta ou relativa), será tratada de forma específica na Parte 3 nos Capítulos 2 e 3, referentes à imunidade do art. 150, VI, “c” e à imunidade prevista pelo art. 195, § 7º da CF/88.

De acordo com SANTOS (2000, p. 25), a assistência social foi modificando seu perfil no decorrer histórico, passando de uma idéia inicial de caridade e filantropia até se constituir em um direito social. O quadro que se forma vai depender justamente da evolução histórica específica de cada país: nos países anglo-saxões (especialmente nos EUA), a assistência social sempre foi considerada tarefa da sociedade civil; na Europa, especialmente nos países escandinavos onde melhor se encontra estruturado o Estado de Bem-Estar Social, a tarefa é dele, que praticamente não deixa espaço para a sociedade civil. Na América Latina, a assistência social tradicionalmente esteve ligada à religião e ao exercício da caridade.

A assistência social surge no Brasil vinculada à Igreja Católica e a instituições formadas por membros laicos, mas sempre de fundamentação religiosa. O clientelismo, criado pelo sistema colonial, impede a formação espontânea de organizações voluntárias (de âmbito exclusivamente laico) nos moldes das colônias norte-americanas; portanto, a Igreja representa um papel fundamental na organização da sociedade civil (através de escolas, sociedades de assistência médica e social, etc.). O sentimento caritativo incentivado pela religião leva à formação de entidades como as Santas Casas de Misericórdia (movidas em parte por trabalho voluntário) e outras posteriormente criadas, ao abrigo de diversas religiões que formam hoje o mosaico brasileiro (protestantismo, espiritismo, candomblé...) (CORULLON, 2002, p.23). Sociedades religiosas formadas por pessoas leigas, como as ‘confrarias’ católicas, proveram importantes serviços sociais para as comunidades, como assistência médica, financeira, serviços fúnebres.

O tratamento da “questão social” somente passou a ser preocupação do Estado a partir da Revolução de 1930. Nessa época, o quadro modificou-se radicalmente, pois o Estado procurou intervir na questão social sobre todos os seus aspectos, regulando o setor e

centralizando em suas mãos os mecanismos de controle. O governo Vargas criou e implementou uma vasta legislação social (trabalhista, previdenciária e assistencial), e interveio nos sindicatos. Com o Estado Novo, Vargas conseguiu sistematizar, à sua maneira, a política social iniciada no início dos anos 30, consolidando sua imagem como ‘pai dos pobres’, em um avanço cada vez maior de uma política centralizadora e populista. Essa política, no campo assistencial, foi implementada com a criação de uma certificação das entidades privadas fornecida pelo Estado, o Título de Utilidade Pública (através da Lei 91, de 28.08.35), e com a estatização da primeira grande instituição de assistência social do país, a Legião Brasileira de Assistência, em 1942 (era uma instituição privada, posteriormente passando a integrar a máquina estatal) (SANTOS, 2000, p. 39).

Além dessas ações, em 1938, o governo estabeleceu o Conselho Nacional de Serviço Social, visando ao reconhecimento e à fiscalização de organizações de assistência social, a fim de que pudessem receber subsídios estatais (LANDIM, 1993, p.4). Toda essa intervenção governamental no campo social caracterizou a tônica autoritária e paternalista do governo Vargas, no qual houve suporte seletivo às organizações ligadas ao aparato da produção ou da religião organizada (através de incentivos fiscais e acesso a recursos públicos). Essa estrutura de poder, criada durante o Período Vargas, caracterizou-se pelas reformas sociais, por um lado e intensa atividade da sociedade civil por outro (embora supervisionada pelo Estado) (LANDIM, 1993, p.6). Entretanto, um grande número de associações civis, por não se adaptarem à política varguista, foi sufocado pelo regime autoritário instalado em 1937.

No governo de Vargas há a criação, portanto, da idéia de assistência social como um auxílio paternalista do Estado aos menos favorecidos, não como um dever desse mesmo Estado, mas como uma benesse do governante. Este perfil pouco se alterou até o golpe militar

de 1964, que acabou com a chamada ‘República dos Sindicatos’ e a possível revolução social do país, enterrando tanto o pacto populista quanto a estrutura de poder criada durante os anos 30 (LANDIM, 1993, p. 06). À época dos governos militares, as entidades assistenciais mantiveram a mesma estrutura montada na década de 30. Realizaram-se modificações no campo educacional, previdenciário e de saúde, com a centralização do controle destes serviços, e o incentivo à privatização, através de contratação de serviços externos com empresas privadas na área da saúde, por exemplo.

Verificou-se que as políticas autoritárias do período militar privaram os movimentos sociais de seus canais tradicionais de participação na esfera pública: partidos políticos, sindicatos, etc. Esses movimentos somente obtiveram espaço no interior da Igreja Católica, que foi a única instituição deixada relativamente intacta e ofereceu sua estrutura a esses movimentos. Desses núcleos surgem organizações de resistência ao autoritarismo e promoção da cidadania em seus diversos aspectos, defendendo direitos de grupos e de questões específicas (relacionadas a camponeses, mulheres, negros, meio-ambiente, AIDS, etc): as chamadas Organizações Não-Governamentais (ONGs). Essas criticavam a forma tradicional de assistência social realizada pelas entidades beneficentes tradicionais, chamando-a de “assistencialismo” e defendiam uma postura diversa, de promoção da cidadania e da autonomia do indivíduo e da comunidade.

A referida postura crítica das ONGs em relação à assistência social exercida como um “favor” do governante e não como uma política pública, de responsabilidade do Estado, possivelmente tenha influído decisivamente na mudança que se observa a partir dos anos 80, corporificada juridicamente na Carta de 1988. A assistência social não é mais a filantropia, a benemerência do Estado em troca do agradecimento da população, mas uma política pública

social, com diretrizes e objetivos bem específicos, que inclusive deverá ser exercida em colaboração com as entidades não-estatais.

Embora prevista a participação privada (conforme se pode ver na redação dos artigos 194 e 204 da CF/88), está claro que a estruturação das políticas da área assistencial cabe ao Estado. Os artigos prevêm uma atuação conjunta, em colaboração, com o setor não-estatal, não a substituição da ação do ente público. Pode-se verificar da redação expressa dos artigos:

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 [...]

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;

O Estado é mola mestra, pois deve dirigir os recursos, econômicos e humanos, a resolução de questões consideradas mais graves em um planejamento estratégico para a área. As isenções podem ser utilizadas como instrumento desta efetivação, neste ínterim, e o papel das entidades não-estatais ser fundamental.

Entretanto, o ente estatal não poderá ser considerado como secundário no processo, e não pode simplesmente omitir-se, de acordo com a própria definição da Lei nº 8.742/ 93, no Art. 5º , inciso III, que estabelece a “primazia da responsabilidade do Estado na condução da política de assistência social em cada esfera de governo”. Deve, portanto, ser o planejador e financiador das políticas assistenciais.

Apesar dessa modificação social e histórica na concepção de assistência social, dentro de um quadro maior de preocupação da sociedade civil organizada com a efetivação dos direitos sociais, tendo-se refletido em toda a estrutura normativa montada pela Constituição Federal de 1988, ainda assim a matéria referente à assistência social no campo não estatal permanece polêmica.

A definição jurídica de assistência social ainda é questionada pela doutrina, mesmo após a Constituição, assim como os limites e a caracterização das entidades assistenciais, especialmente por seus efeitos em matéria tributária. A discussão jurisprudencial e doutrinária sobre o assunto será aprofundada na Parte III do estudo.

### *1.3 Análise do Quadro Normativo de Títulos e Qualificações Vinculados à Assistência Social*

Juridicamente, a variedade de textos normativos e de títulos que o Estado concede às entidades assistenciais, com diferentes exigências, tem transformado o campo da Assistência Social em uma verdadeira teia normativa, na qual uma titulação sobrepõe-se a outra. A análise dessa legislação deveria sempre ser feita em confronto com as atuais normas constitucionais tratando da questão assistencial, com vistas a uma interpretação conforme a Constituição, quando possível, ou à sua não recepção frente à ordem constitucional atual. Infelizmente, isso não tem sido observado.

Iniciando-se a questão da concessão de títulos para as entidades do setor, observa-se que existe uma série de títulos que podem ser concedidos a estas. Além, portanto, da



necessidade inicial de registro da entidade no Conselho Nacional de Assistência Social (prevista na Lei 8742/93 – Lei Orgânica de Assistência Social), há titulações específicas. Dentre esses, tem-se a Declaração de Utilidade Pública Federal (Lei nº 91 de 28/8/35), o Certificado de Entidade de Beneficente de Assistência Social (previsto na Lei 8742/93 e regulado pelo Decreto nº 2.536/98), e a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP (Lei 9790/99).

Quanto à importância da análise da titulação, observe-se que dessa diversidade de títulos decorrem benefícios específicos (possibilidade de transferência de recursos públicos, isenções e outros). MODESTO (1999, p. 141-142) estuda as vantagens e desvantagens da concessão de títulos jurídicos especiais a entidades do Terceiro Setor<sup>6</sup>. De acordo com o mesmo autor, a diferenciação através da titulação específica permitiria que essas entidades se submetessem a regimes jurídicos específicos; além disso, permitiria um tratamento normativo mais padronizado dessas entidades, agrupando-as por características comuns. Também se ressalta a possibilidade de maior controle em relação às atividades dessas entidades, através da titulação (pois o título admite não apenas concessão, como também suspensão e cancelamento do mesmo, permitindo teoricamente a análise do mérito da atuação das entidades).

As desvantagens apontadas pelo mesmo autor seriam a possibilidade da certificação indevida, vinculada tanto aos requisitos exigíveis e à sua *frouxidão*, nas palavras do mesmo autor (MODESTO, p. 142) quanto à questão da fraude na sua obtenção; o risco de padronização excessiva, se a legislação for excessivamente genérica na formulação dos

quesitos para a concessão; e em terceiro lugar, a margem de insegurança jurídica que esse sistema traz para as entidades, uma vez que não há direito adquirido a títulos, concedidos, portanto em caráter precário e submetidos à fiscalização dos órgãos competentes. De acordo com o mesmo autor, esse último problema agrava-se pela ausência de uma previsão normativa clara à forma do controle administrativo exigido para a continuidade do título, “máxime quando faltam normas que assegurem às entidades garantias contra o exercício abusivo ou persecutório da prerrogativa de controle pela autoridade”.(MODESTO, 1999, p. 143)

Mesmo o gozo da imunidade, especificamente a referente às contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, tem sido condicionado pela Administração Pública à concessão da titulação, conforme a previsão do art. 55 da Lei 8212/91<sup>7</sup>, tendo sido exigidos o Certificado de

---

<sup>6</sup> A definição de Terceiro Setor e de suas entidades, entre as quais se enquadram as entidades de assistência social, será feita especificamente no Capítulo 2 – Assistência Social e Terceiro Setor.

<sup>7</sup> Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos (redação do inciso II alterada a partir da edição da Medida Provisória nº 2.129-6, de 23.2.2001, reeditada até a de nº 2.187-13, de 24.8.2001. Medida Provisória em vigor, em função do Art. 2º da EC nº 32, de 11.9.2001)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(Dispositivo com eficácia suspensa - inciso alterado pelo Art. 1º da Lei nº 9.732, de 11.12.98. Observação: O Supremo Tribunal Federal referendou em 11.11.1999 a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-5, a eficácia do Art. 1º, na parte em que alterou a redação do Art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9732, de 11.12.1998.)

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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

Entidade Beneficente de Assistência Social e o reconhecimento como entidade de utilidade pública, como requisitos essenciais para o gozo da imunidade. Embora esse procedimento possa ser questionado, tanto frente à hierarquia normativa das normas criadoras da exigência dessas titulações<sup>8</sup>, quanto à discricionariedade da Administração Pública na concessão desses títulos, é relevante que se faça uma breve análise das espécies de titulações existentes na atual legislação e de suas exigências específicas, bem como da possibilidade de obtenção e manutenção simultânea dessas titulações.

Tratando-se do mais antigo dos títulos que podem ser concedidos, a Declaração de Utilidade Pública Federal, foi criada ainda pelo Governo Vargas, pela Lei nº 91, de 28/8/1935 e regulamentada pelo Decreto nº 50.517, de 2/05/1961. Inicialmente concedida pelo Presidente da República como uma benesse, passa a ser ato praticado pelo Ministro da Justiça a partir de 1961, o Decreto 50.517/61 regulamentou sua concessão como ato declaratório, que pode ser emitida por solicitação do interessado ou *ex officio*, cujo procedimento é feito pelo Ministério da Justiça. A delegação de competência do Presidente para o Ministro da Justiça é

---

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

<sup>8</sup> A questão da possibilidade de regulação por lei ordinária dos requisitos para gozo da imunidade será posteriormente tratada, mas entende a maioria da doutrina a impossibilidade de restrições através da legislação ordinária. Exemplo da aplicação dessa tese é o seguinte julgado do STJ (RESP – 413728/ RS Rel. Min. Paulo Medina, Segunda Turma, DJ 02.12.2002): “As limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser reguladas apenas por meio de lei complementar, ex vi do art. 146, inc. II, da Lei Maior, que assim dispõe, de forma expressa. O art. 55 da Lei n. 8212/91, uma lei ordinária, não tem, portanto, poder normativo para operar restrições no tocante à imunidade concedida pela Carta da República, exercitando papel meramente procedimental, quanto ao reconhecimento de um direito preexistente”. Sobre a inconstitucionalidade da criação de critérios para o gozo da imunidade através de lei ordinária, não há uma posição consolidada do STF, coexistindo as duas teses (da possibilidade de regulação por lei ordinária frente à inexistência de referência expressa à lei complementar, e da impossibilidade de regulação por lei complementar, conforme acima exposto. Nesse caso, é relevante verificar a decisão do STF em decisão liminar na ADIn nº 2028-5 (STF, ADI 2028 MC / DF, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 16.06.00) na qual é possível analisar as duas teses sobre o assunto, embora o STF não tenha se pronunciado ainda sobre o mérito da questão. Em uma decisão anterior, o Supremo Tribunal Federal entendeu (tratando aqui da imunidade do Art. 150, VI, “c”) que haveria a delimitação de espaços específicos de regulação da lei complementar e da lei ordinária, conforme se pode observar da ADI 1802 MC / DF (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno. Reproduzida em inteiro teor na Revista Dialética de Direito Tributário, N.º 103. Abr./2004, p. 199-206).

prevista atualmente no Decreto 3.415, de 19/04/2000. Os requisitos para a concessão desse título são aqueles apresentados no Art. 2º do referido Decreto n.º 50.517/61:

Art. 2º - O pedido de declaração de utilidade pública será dirigido ao Presidente da República, por intermédio do Ministério da Justiça e Negócios Interiores, provados pelo requerente os seguintes requisitos:

- a) que se constitui no País;
- b) que tem personalidade jurídica;
- c) que esteve em efetivo e contínuo funcionamento, nos três anos imediatamente anteriores, com exata observância dos estatutos;
- d) que não são remunerados, por qualquer forma, os cargos de diretoria e que não distribui lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretextos;
- e) que, comprovadamente, mediante apresentação de relatórios circunstanciados dos três anos de exercício anteriores à formulação do pedido, promove a educação ou exerce atividades de pesquisas científicas, e cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, estas de caráter geral ou indiscriminado, predominantemente;
- f) que seus diretores possuam folha corrida e moralidade comprovada;
- g) que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração de receita e despesa realizadas no período anterior, desde que contemplada com subvenção por parte da União, neste mesmo período. (Redação determinada pelo Decreto nº 60.931, de 04.07.67)

Conforme SZAZI (2000, p. 91), as vantagens da obtenção de tal título são: a possibilidade de oferecer dedução fiscal no Imposto de Renda às pessoas jurídicas que fizerem doações à entidade; acesso a subvenções federais; possibilidade de realização de sorteios (desde que autorizados pelo Ministério da Justiça). A cassação do título poderá ocorrer se acontecer uma das seguintes situações: a) omissão na apresentação do relatório anual, durante três anos consecutivos; b) negativa de prestação de serviços previstos em seus fins estatutários; c) retribuição de qualquer forma a diretoria, conselhos ou concessão de lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados.

Como se pode observar, a legislação referente ao título de utilidade pública federal é deficiente e lacônica. De acordo com MODESTO (1999, p. 144), essa legislação transformou-se em um dos principais obstáculos para o Terceiro Setor, por conta desse laconismo, que deixa uma série de temas sem cobertura legal, sujeitos à discricionariedade administrativa.

---

Conforme o mesmo autor, essas lacunas favoreceram dois fenômenos: a proliferação de entidades de fachada no setor, vinculadas a outros interesses que não a simples benemerência (como interesses políticos, econômicos, corporativistas); e o estímulo a processos de corrupção no setor público. As circunstâncias aqui descritas provocam a suspeita generalizada sobre o sistema, agravado pelo fato da assistência social fazer parte de um quadro normativo complexo, múltiplo e fragmentado.

Sucessivas legislações tratando das entidades assistenciais sobrepõem-se, por não haver, muitas vezes, a revogação de normas mais antigas pelas mais novas. Nesse contexto, outros títulos são criados e passam a regular também o setor. Relevante nesse quadro é o Conselho Nacional de Assistência Social<sup>9</sup>, como órgão de concessão e revogação de registros das entidades e do antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, atualmente Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, às entidades sociais. O CNAS foi criado pela Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS (Lei nº 8.742, de 7/12/1993), para exercer as funções de coordenar a Política Nacional de Assistência Social (Art. 17), em substituição ao extinto Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS).

Ao contrário do antigo CNSS, que tinha seus membros indicados pelo Presidente da República, o CNAS é composto por 18 (dezoito) membros, dos quais 9 (nove) representantes governamentais, incluindo 1 (um) representante dos Estados e 1 (um) dos Municípios e 9 (nove) representantes da sociedade civil (dentre representantes dos usuários ou de

---

<sup>9</sup> De acordo com a LOAS, em seu art. 17, o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), é vinculado à estrutura do órgão da Administração Pública Federal responsável pela coordenação da Política Nacional de Assistência Social. Ressalta-se que hoje, na estrutura do Governo Federal, a assistência social é atribuição do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, conforme o art. 25 da Lei Nº 10.683/03, com a redação dada pela Lei nº 10.869/04, conversão da Medida Provisória nº 163, de 23/01/04, que alterou a organização da Presidência da República e dos Ministérios. Dessa forma, o Conselho Nacional de Assistência Social passa a estar vinculado a esse Ministério, enquanto anteriormente a Assistência e a Previdência Social faziam parte do mesmo Ministério – Ministério da Previdência e Assistência Social.

organizações de usuários, das entidades e organizações de assistência social e dos trabalhadores do setor), sendo esses eleitos por um período de 2 (dois) anos. A par da coordenação da Política Assistencial, com a criação de procedimentos de transferência de recursos (em órbita interna e externa); criação e avaliação de programas específicos e a convocação da Conferência Nacional de Assistência Social (a cada quatro anos), o CNAS também acumula funções cartorárias.

Entretanto, as atribuições conferidas pela LOAS ao CNAS (de acordo com o art. 9º da Lei 8.742, de 7/12/1993 ) não confrontaram a Lei 8212/91 e o Decreto- Lei 752/93, que incluíam como entidade beneficente as entidades de educação e saúde. Manteve-se também a legislação que tratava da titulação no antigo CNSS, estabelecendo aí uma continuidade normativa entre o novo CNAS e o antigo CNSS (MESTRINER, 2001, p. 206). A LOAS foi a oportunidade de regular uniformemente o setor, o que infelizmente não ocorreu, pois a lei não revogou nem alterou legislação, e mais, não estabeleceu um parâmetro delimitador claro para as entidades de assistência social.

Inicialmente, deve a entidade requerer seu registro junto ao CNAS. O registro das entidades no CNAS, previsto na LOAS em seu art. 18, III, cujo procedimento foi normatizado pela Resolução nº 31 do CNAS, de 24/02/99, pode ser feito se a entidade promover as seguintes atividades: proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação a pessoas portadoras de deficiências; promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; promover a integração ao mercado de trabalho; atuar no desenvolvimento cultural, no atendimento e o assessoramento aos beneficiários da LOAS, e na defesa e garantia dos seus direitos. Além desses objetivos institucionais, devem aplicar

seus recursos em território nacional; não distribuir quaisquer recursos ou partes de seu patrimônio a membros da diretoria e dos conselhos, em retribuição a suas funções institucionais; destinar seu patrimônio remanescente, à entidade congênere registrada no CNAS ou entidade pública; prestar seus serviços permanentemente e sem discriminação de clientela.

O registro no CNAS é o primeiro passo necessário para conseguir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, emitido também pelo CNAS. Atualmente, é regulado pelo Decreto 2536 de 6/4/98 em seu artigo 3º. Após a obtenção do registro no CNAS, a entidade deverá aguardar por 3 (três) anos para pedir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, atendendo aos requisitos previstos no Art. 3º do Decreto 2.536/98:

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:(Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

I - estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado; (Redação dada pelo Decreto nº 4.499, de 4.12.2002)

II - estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;

III - estar previamente registrada no CNAS;

IV - aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

V - aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

VII - não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

VIII - não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores a equivalente remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

IX - destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

X - não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social.

XI - seja declarada de utilidade pública federal. (Inciso incluído pelo Dec 3.504, de 13.06.2000)

§ 1º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos [*sic*] somente será fornecido à entidade cuja prestação de serviços gratuitos seja permanente e sem qualquer discriminação de clientela, de acordo com o plano de trabalho de assistência social apresentado e aprovado pelo CNAS.

§ 2º O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos [*sic*] terá validade de três anos, a contar da data da publicação no Diário Oficial da União da resolução de deferimento de sua concessão, permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que regulamenta a sua concessão.

§ 3º Desde que tempestivamente requerida a renovação, a validade do Certificado contará da data do termo final do Certificado anterior.

De acordo com SZAZI (2000, p. 96), a principal vantagem é a obtenção de “isenção” da cota patronal da contribuição previdenciária sobre folha de salários, que dependerá de procedimento específico junto ao INSS, previsto pela Lei 8213/91, visando regular a imunidade do art. 195, § 7º<sup>10</sup>.

Mais recentemente, outro título foi criado, proposto para substituir o título de Utilidade Pública, trazendo importantes modificações no campo regulatório das entidades assistenciais, e do Terceiro Setor em geral: a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSC-IP. Como traços diferenciais da Lei 9790, de 23/03/1999, pode-se citar (MODESTO, 1999, p. 151): a previsão genérica do conjunto de candidatos possíveis, e também uma lista de entidades que não podem ser qualificadas como OSC-IP (art. 2º); uma especificação detalhada dos candidatos possíveis, com os requisitos explicitados (tais como a promoção gratuita da saúde e educação); exigência de procedimentos contábeis presentes no Regulamento do Imposto de Renda (art. 4º); vedação às OSC-IP de participação em campanhas de interesse político partidário ou eleitoral (Art. 17).

---

<sup>10</sup> Conforme acima referido na análise sobre a possibilidade de exigência de titulação para o gozo dessa imunidade, problemática por restar a imunidade submetida à exigência de requisitos da lei ordinária.



A requisição do título de OSC-IP deve ser feita diretamente ao Ministério da Justiça. Os requisitos para a concessão do título estão expressos no Art. 3º (que trata dos objetivos sociais), no Art. 4º (dispondo sobre o conteúdo dos estatutos). Em relação ao conteúdo específico abordado, destacam-se os seguintes requisitos (entre outros semelhantes aos exigíveis em outros títulos): a observância de princípios como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência, e a adoção de práticas de gestão administrativa, para coibir a obtenção de vantagens pessoais vinculadas ao processo decisório. Aspecto que se destaca é a regulação a respeito da questão da remuneração de dirigentes, tradicionalmente vedada nas entidades de assistência social, mas limitada aqui como contrapartida prestada ao administrador, e pagamento de salário compatível com os parâmetros do mercado (Art. 4º, VI). Demonstra-se a finalidade da lei em profissionalizar o setor, ao mesmo tempo em que se preocupa em fornecer maior número de mecanismos de controle e fiscalização<sup>11</sup>, enfatizando a transparência na atuação das entidades.

Outra inovação presente na lei refere-se à possibilidade de firmar o chamado Termo de Parceria com o Estado, a fim de formar vínculos de cooperação entre as partes para execução de atividades de interesse público (art. 9º). Com certeza, o dispositivo de natureza mais polêmica encontra-se no Art. 18, que regula a possibilidade de entidades qualificadas com outros títulos poderem qualificar-se como OSC-IP. O artigo previa a possibilidade de manutenção simultânea dos dois títulos, em um período de até 5 (cinco)<sup>12</sup> anos da data de

---

<sup>11</sup> A exemplo do Art. 13 da referida Lei 9790/99:..Sem prejuízo da medida a que se refere o art. 12 desta Lei, havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização representarão ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeiram ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da entidade e o seqüestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilicitamente ou causado dano ao patrimônio público, além de outras medidas consubstanciadas na Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei Complementar no 64, de 18 de maio de 1990.

<sup>12</sup> De acordo com Medida Provisória nº 2.216-37, de 2001, que modificou o prazo anterior de 2 anos para 5 anos (alterando o art. 18 da Lei 9790/99) Observe-se que essa MP encontra-se na situação de reedição em tramitação, não tendo sido convertida em lei. Fonte: D.O. Eletrônico de 01/09/2001, P. 6 (EDIÇÃO EXTRA) D.O. Eletrônico de 01/09/2001, p. 6. Medida Provisória disponível em:

vigência da lei. Findo esse período de cinco anos, a entidade deveria renunciar a uma das qualificações.

Vários problemas são acarretados por este inciso. Primeiramente, a manutenção dos dois títulos implicaria em um acúmulo de vantagens indevidas neste período de transição. E, além disso, a exigência de uma renúncia, findo o prazo da lei, tem afastado as entidades do título de OSC-IP, (MODESTO, 1999, p. 152-153), sendo que a maioria dos benefícios atuais do sistema prevêem a necessidade do título de Utilidade Pública, e as entidades dificilmente estariam dispostas a perder os atuais benefícios em nome de outros benefícios “futuros e incertos”. A melhor opção seria aumentar a exigência de qualificação nos novos títulos, mas manter os benefícios previstos anteriormente.

Conforme se pôde perceber, a maioria dos títulos que podem ser concedidos a entidades assistenciais baseia-se em requisitos contábeis e na não-distribuição do lucro, especialmente os títulos mais antigos. Novos requisitos que possibilitam maior transparência e controle destas entidades, especialmente quanto ao aspecto qualitativo de seu trabalho, estão surgindo nas legislações mais recentes, embora a interpretação que se faça ainda esteja atrelada a conceitos antigos, avaliando tão somente a não-distribuição de lucros, sem preocupar-se com a nova conceituação da assistência social.

---

<https://legislacao.planalto.gov.br/legislacao.nsf/fraWeb?OpenFrameSet&Frame=frmWeb2&Src=%2Flegislacao.nsf%2Ffab695613057d1fbd032569d6006c3b32%2Fdc168aff1687b22303256abd006ab7a5%3FOpenDocument%26AutoFramed> Acesso em 20/07/05

Artigo modificado disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/2216-37.htm#art18](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2216-37.htm#art18)  
Acesso em 20/07/05.

Art. 18. O art. 18 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, passa a vigorar com a seguinte redação:  
"Art. 18. As pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, qualificadas com base em outros diplomas legais, poderão qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, desde que atendidos aos requisitos para tanto exigidos, sendo-lhes assegurada a manutenção simultânea dessas qualificações, até cinco anos contados da data de vigência desta Lei.

Analise-se, por exemplo, a interpretação feita sobre as imunidades tributárias das entidades assistenciais previstas na Constituição Federal, em seus artigos 150, VI, 'c' da CF/88, e 195, §7º<sup>13</sup> Nesses artigos, não há definição do que seja uma entidade assistencial, deixando este encargo à lei que regularia o inciso (SZAZI, 2000, p. 45). A lei referida pela Constituição Federal de 1988 tem sido interpretada como o Código Tributário Nacional, que na ausência de lei específica tem sido utilizada para definir os requisitos da imunidade. Nos termos do art. 14 do Código Tributário Nacional, a entidade deverá atender aos seguintes requisitos: não distribuir parcela de seu patrimônio ou renda, a título de lucro ou participação no resultado; aplicar integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos; manter escrituração correta.

Observe-se que aqui não há uma definição específica do que seriam entidades assistenciais, apenas dos requisitos para fruição da imunidade, que são verdadeiramente requisitos para que seja considerada instituição sem fins lucrativos. De acordo com Misabel DERZI (1999, p.317):

A Constituição de 1988 refere-se expressamente à inexistência de fins lucrativos como *ratio essendi* da imunidade dessas atividades. Limita também a imunidade a suas finalidades essenciais, ou seja, dos partidos políticos, dos sindicatos e das instituições de educação e de assistência social, incorporando uma restrição, apenas implícita no Texto Magno anterior, mas já determinada expressamente pelo Código Tributário Nacional (art. 14).

A ênfase dada não é de preocupação com a atividade de assistência social prestada pela entidade, mas na questão da falta de capacidade contributiva dessas. Entretanto, essa explicação apresentada desloca a discussão da concessão da imunidade da atividade

---

§ 1º Findo o prazo de cinco anos, a pessoa jurídica interessada em manter a qualificação prevista nesta Lei deverá por ela optar, fato que implicará a renúncia automática de suas qualificações anteriores.

<sup>13</sup> 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: 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;

assistencial, e conduz a uma ampliação desmesurada do alcance das imunidades, afastando da análise dos requisitos a consideração da necessidade (hipossuficiência) do assistido.

Conforme TORRES (1999,p. 278-279):

A doutrina e a jurisprudência dilargaram exageradamente a compreensão da intributabilidade (..) Só a assistência generalizada e gratuita e a educação desinteressadamente oferecidas constituem fundamento para direcionar o dinheiro público. Porque só nesses casos é que a sociedade reparte com o Estado a obrigação de prover as necessidades básicas, já que este não tem o monopólio da segurança dos direitos humanos. O que não se pode perder de vista é que as imunidades das instituições de educação e de assistência social constituem instrumento democrático e aberto para a escolha das ações filantrópicas por decisões não governamentais e para o aumento das possibilidades de atendimento, no espaço público, das demandas dos necessitados.

A prestação de assistência desinteressada significaria, necessariamente, a gratuidade total desses serviços? Ou seja: a assistência social se descaracterizaria na eventual cobrança pelos serviços prestados, ou por parte deles? A doutrina se divide nessa questão. A maioria considera que a gratuidade absoluta não seria requisito essencial para a caracterização da assistência social, pela mera impossibilidade de qualquer instituição sobreviver sem nenhuma remuneração. Pondera-se que até mesmo o Estado obtém suas receitas através da cobrança de tributos, para fazer frente a suas despesas (conforme dispõe Hugo de Brito Machado, 1998). Através da exigibilidade da gratuidade total, somente restaria às entidades assistenciais depender integralmente de doações privadas e das benesses do Estado. Entretanto, sabe-se que o suporte financeiro privado não é suficiente para dar face às despesas das entidades, mesmo em países como os Estados Unidos, que tem tradição nesta espécie de subvenção. Depender do subsídio estatal não soluciona o dilema, pois devolve ao Estado o ônus financeiro da assistência social.

Assim, o requisito da gratuidade absoluta não pode ser exigido no campo da assistência social. Se for relativizado, colocando-se como requisito um percentual de gratuidade, poderia ser considerada como um requisito, até mesmo porque a gratuidade total não consta como um requisito presente na Constituição Federal no que se refere à assistência social nem às suas imunidades (CARRAZZA, 1999). Entretanto, é razoável que parcela substancial do atendimento se faça sem contraprestação pecuniária para se caracterize a entidade como assistencial e, portanto, imune (TORRES, 1999, p. 264). Deve haver equilíbrio na questão da cobrança, sob pena das atividades se descaracterizarem a ponto de não serem distintas de uma atividade lucrativa. Não se deve nunca descurar do foco principal da assistência social, que é a tarefa de atingir os objetivos do Art. 203 da Constituição Federal, seja em âmbito privado ou estatal. Se for verificado que não estão sendo cumpridos esses objetivos, que são a fundamentação última destas imunidades constitucionais, não há mais justificativa para a desoneração tributária.

A questão sobre a gratuidade total tem sido novamente levantada na jurisprudência do STF, a partir da análise do enquadramento das Entidades Fechadas de Previdência Complementar na imunidade tributária<sup>14</sup>, e da posterior edição da Súmula 730, exigindo como requisito para a caracterização das referidas entidades a inexistência de qualquer contraprestação de todos os beneficiários dos planos de previdência complementar referidos. Poder-se-ia dizer que nesse caso há uma retomada do critério da gratuidade absoluta, especificamente para o caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (até pela existência de financiamento não pelos beneficiários, mas pela instituidora). Os requisitos

---

<sup>14</sup> Posteriormente será abordado especificamente o caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, a partir da análise dos acórdãos paradigmáticos sobre o assunto (o RE nº 202.700-6 e o RE 259756) e da consolidação da posição do STF através da Súmula 730, cujo teor é o seguinte: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

analisados pela doutrina e jurisprudência para fins de enquadramento na imunidade tributária dos artigos 150, VI, “c” será posteriormente tratada de forma específica na Parte III do presente trabalho.

A partir do estudo do quadro constitucional e dos requisitos apresentados nas várias espécies de titulações, pode-se chegar a algumas conclusões sobre a Assistência Social e as instituições assistenciais. O papel da Assistência Social tem sofrido modificações profundas nas últimas décadas, especialmente após a Constituição Federal de 1988, que transformou a assistência social de uma relação de benemerência e paternalismo do Estado em uma política pública e, portanto, uma responsabilidade primordialmente estatal. De acordo com a definição dada pela LOAS de Assistência Social:

Art. 1º A assistência social, *direito do cidadão e dever do Estado*, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas. [grifo nosso]

É uma política pública, que deve ser exercida em conjunto com a sociedade, pois a descentralização é um de seus princípios fundamentais (conforme o Art. 204 da CF/88), em que o Estado mantém o papel de articulador de ações estratégicas e de financiador de projetos assistenciais. Observe-se que a assistência social configura-se como uma política social com um campo de ação próprio, separada da previdência social e da saúde, a teor do Art. 194 da CF/88. Esse campo tem-se ampliado de forma considerável, conforme se vê no elenco das normas mais recentes de certificação (como o da Lei 9790, de 23/03/1999), ao mesmo tempo em que se tem procurado corrigir as distorções do sistema. Pode-se dizer que, genericamente, a Assistência Social visa atender às necessidades de grupos hipossuficientes, que necessitam de suporte e integração na sociedade, a fim de se tornarem realmente cidadãos. Assistência

Social é um conceito fundamental para realização do bem-estar social, que hoje é visto como uma responsabilidade conjunta do Estado e da sociedade.

Analisando as entidades assistenciais ao longo do tempo percebeu-se que os requisitos para sua constituição foram sendo modificados, e ainda serão possivelmente ajustados a uma nova realidade. Pode-se dizer que houve uma transição de um modelo( baseado no Título de Utilidade Pública), que privilegiava a não-distribuição do lucro como critério principal, enfatizando questões cartorárias, no qual o reconhecimento oficial era o exercício de uma ampla discricionariedade administrativa, pela lacunas existentes em termos de definições e requisitos, para um modelo ainda em formação, mais exigente em requisitos (para evitar abusos), procurando incorporar ao setor a cidadania.

Como requisitos para identificação de uma entidade assistencial, alguns podem ser destacados: a tradicional não-distribuição de lucros (que seria necessário para a configuração de entidade sem fins lucrativos), o atendimento ao público em geral e a prestação, mesmo que parcial, de serviços gratuitos. Quanto à não-distribuição de lucros, está sendo separada da idéia de remuneração prestada a dirigentes como salário. Esse surge como uma possibilidade para procurar profissionalizar o setor, conforme se verifica nas modificações estabelecidas pela Lei 10.637 de 30/12/2002, em seu Art.34<sup>15</sup>, que permitiu a remuneração de dirigentes das OSCIP, desde que seus salários não ultrapassassem o parâmetro estabelecido para a remuneração dos servidores federais. O atendimento ao público em geral, e não a grupos

---

<sup>15</sup> (Redação original: Art. 22 da MP 66/2002, convertida na referida lei): Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2o, III, b, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2o, a, da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei no 9.637, de 15 de maio de 1998. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

específicos, coaduna-se com os objetivos da própria CF/88 e da Lei Orgânica de Assistência Social, assim como o requisito de haver um percentual de gratuidade na assistência social.

Algumas questões permanecem sem solução, como a sobreposição legislativa, e a mais grave dentre essas: a falta de uma política tributária adequada para o setor. Este assunto obrigatoriamente terá que ser tratado em breve pela legislação federal, sob pena de se comprometer seriamente a sobrevivência e ampliação do setor assistencial, ou deixá-lo à margem de instituições que efetivamente não cumprem sua função essencial, apenas utilizam-se dos títulos e qualificações como forma de obter vantagens tributárias. Desta forma, é preciso que se analise o quadro normativo composto pela Constituição Federal e sua interpretação dada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como a legislação regulatória, em busca dos requisitos adequados para a conceituação de entidade de assistência social para fins tributários, e quiçá da proposição de modificações nos requisitos existentes.

Sem dúvida, a análise normativa específica da matéria tributária necessita partir das definições constitucionais sobre o assunto, mas precisa apoiar-se em um tratamento histórico e sistemático sobre como a atividade assistencial é prestada hoje, em seu contexto maior como política social, e as modificações no papel do Estado e de sua relação com as entidades não-estatais presentes no setor. Nesse sentido, é necessário analisar o quadro maior no qual se inserem as entidades assistenciais, o Terceiro Setor, bem como fundamentar a necessidade da ação conjunta do Estado e da sociedade civil nessa atividade, através da aplicação do Princípio da Subsidiariedade. Essa contextualização será feita nos capítulos seguintes.



## CAPÍTULO 2 – O TERCEIRO SETOR

### 2.1 *Conceito de Terceiro Setor*

Conceituar o termo “terceiro setor” não é tarefa fácil. Envolve em termos como filantropia, responsabilidade social, organizações não-governamentais, assistência social, compõe-se de todas estas partes e outras mais, não se reduzindo a nenhuma delas. A dificuldade conceitual provavelmente está ligada à irreduzível diversidade de atores e formas de organização social. Conforme Ruth Cardoso, o conceito de Terceiro Setor:

Inclui o amplo espectro das instituições filantrópicas dedicadas à prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem estar social. Compreende também as organizações voltadas para a defesa de direitos de grupos específicos da população, como as mulheres, negros e povos indígenas, ou de proteção ao meio ambiente, promoção de esporte, da cultura e do lazer (1997, p. 8).

Talvez a definição mais fácil seja a excludente: o terceiro setor compõe-se de organizações privadas, que não pertencem ao setor privado por não objetivarem o lucro; também são organizações que compartilham com o setor público estatal a defesa de interesses coletivos e a produção de bens coletivos. Entretanto, não fazem parte do Estado, mas são entes de iniciativa e composição privadas.

Portanto, o terceiro setor caracteriza-se por sua composição de organizações privadas, sem fins lucrativos, que buscam a defesa de interesses coletivos, formatando um novo espaço público, que se caracteriza por ser não-estatal. Além do Estado, considerado nesta concepção

como o Primeiro Setor, e do Mercado (o Segundo Setor), surge um espaço intermediário formado de Organizações Públicas Não-Estatais (OPNES).

Segundo Pereira e Grau (1999, p. 37), as OPNES são organismos que não têm fins lucrativos, utilizam, em algum grau, o trabalho voluntário e, de alguma forma, participam do controle social – havendo uma variabilidade na proporção destes aspectos em cada espécie dessas entidades. Desta forma, estariam presentes as Organizações Não-Governamentais (ONGs), que combinam a prestação de serviços ao controle social; as organizações de ajuda e caridade, que compreendem trabalho voluntário, mas raramente controle social; as fundações financiadoras de outras entidades públicas; organizações não-estatais de origem empresarial, estatal ou religiosa; organizações produtoras de serviços sociais de educação e saúde.

Historicamente, o termo “terceiro setor” foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores nos Estados Unidos na década de 70 e, a partir da década de 80, passou a ser usado também por pesquisadores europeus (COELHO, 2000). Essas organizações “combinam a flexibilidade e a eficiência do mercado com a equidade e previsibilidade da burocracia pública” (, p. 58).

Para se compreender a conformação do terceiro setor, resultante da própria diversidade de entes já apresentada, deve-se distinguir dois grandes gêneros de entidades, com finalidades diversas: entidades com fins coletivos privados e entidades com fins públicos. Segundo COELHO (2000, p. 59) grande parte do setor é formada de entidades com fins coletivos privados (como observação de pássaros, grupos literários, grupos de colecionadores), que não se confundem com as organizações de fins públicos. As organizações com fins públicos podem ter como característica a prestação de serviços públicos ou a advocacia de direitos.

A noção de ‘público não-estatal’ contribuiu sobremaneira para reacender o debate da relação entre sociedade civil e Estado, até porque se pode dizer que o terceiro setor rompe esta dicotomia. Renovou a noção de sociedade civil como fonte de poder político e, dessa forma, redundou em dois papéis relevantes: a) a crítica e o controle do Estado e b) a responsabilidade na satisfação das necessidades coletivas (PEREIRA e GRAU, 1999, p.30). É necessário ressaltar que o papel do Estado como único provedor de serviços públicos, noção ainda muito presente nos países da América Latina e Europa Ocidental, não é a única visão histórica sobre o assunto. De acordo com PEREIRA e GRAU (1999, p. 30):

Nos Estados Unidos, por exemplo, este último tema [responsabilidade na satisfação das necessidades coletivas] não constitui preocupação senão depois do início do século XX, e isso porque até então se considerava que a produção de bens e serviços públicos; em particular, os sociais, estivessem a cargo de organizações do tipo público não-estatal (Corman, 1987: 99). Somente depois da crise dos anos 30 é que esta tendência se altera, quando o Estado assume responsabilidades nesses campos.

Por esta compreensão do fenômeno, muitos autores ainda defendem a idéia de que o Terceiro Setor é verdadeiramente o Primeiro Setor. Segundo RIFKIN (1997), a comunidade surge em primeiro lugar, antes do comércio e do Estado. Esse raciocínio foi falsamente invertido a partir do século XX, no qual se passou a considerar que, inicialmente, teria sido criado um mercado forte e a comunidade teria surgido apenas em período posterior. Percebe-se que esse argumento ignora a evolução das sociedades humanas, que vai da comunidade ao surgimento do mercado e, posteriormente, do aparato do Estado. O chamado Terceiro Setor seria, portanto, o Primeiro Setor.

Conforme FERNANDES (1994, p. 20), “(.) a par do reconhecimento da antecedência lógica e histórica das entidades do ‘Terceiro Setor’, o fenômeno hoje adquire uma nova feição, por sua expansão geométrica e modificação nos padrões de relacionamento”. No

Brasil, a expansão do Terceiro Setor traz para a ordem do dia discussões sobre as entidades, a legislação vigente no setor e seus avanços necessários, e modificações nesta estruturação jurídica, a fim de incorporar figuras como a do trabalho voluntário. A estrutura hierarquizada anterior a qual colocava os indivíduos e os grupos na base, o mercado no meio e o Estado no ápice é radicalmente alterada pelas dimensões alcançadas tanto pelo mercado quanto pelas associações voluntárias. Dessa forma, uma nova dinâmica da vida pública passa a se configurar, focada em três pólos que não se sobrepõem, mas que ao mesmo tempo se opõem e se atraem.

Que critérios poderiam ser utilizados a fim de delimitar quais seriam as entidades pertencentes ao terceiro setor? Pela diversidade das entidades, graus diferentes de institucionalização, formações diversas (hierárquicas ou não, de origem laica ou religiosa) torna-se complexa a definição desses critérios. Por outro lado, a inexistência de parâmetros não auxilia a tarefa de compreensão do terceiro setor, desta forma permanecendo como uma espécie de território incompreendido e incomensurável. Portanto, é preciso que se faça a discussão desses critérios, buscando parâmetros mínimos para delimitação do setor.

Uma das mais avançadas tentativas provavelmente tenha sido feita através do *Proyecto Internacional Comparativo sobre el Sector Sin Fines de Lucro*, da John Hopkins University, capitaneado pelo Prof. Lester Salomon, o qual propõe que o Terceiro Setor seja composto por entidades, compartilhando ao menos cinco características: 1) organização e institucionalização; 2) caráter privado; 3) não-distribuição de lucro; 4) autogoverno (autonomia gerencial); 5) o fato de serem organizações voluntárias (*apud* THOMPSON, 1999, p. 48, nota de rodapé n. 4).

Analisando essas características, FERNANDES (1994, p.28-29) critica especificamente a exigência de que as entidades possuam uma institucionalização formal, inserida dentro de um modelo legalmente reconhecido. Ocorre que, na América Latina, a importância dos grupos que são institucionalizados, não temporários, mas informais, é muito significativa. Ignorar estas instituições informais, embora as dificuldades metodológicas em contabilizá-las e classificá-las, importaria em ignorar grande parte do setor e de suas possibilidades.

Conforme o mesmo autor, em um trabalho posterior (1999, p.27), o Terceiro Setor é composto “de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato, e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças sobretudo a incorporação do conceito de cidadania”. Também propõe quatro razões pelas quais entidades tão heterogêneas podem ser agrupadas como Terceiro Setor:

- a) o contraponto às ações governamentais, na prestação de serviços públicos;
- b) o contraponto às ações do mercado, possibilitando que os indivíduos e as empresas sejam chamados à participação na produção de bens e serviços de interesse comum (expondo a insatisfação da totalidade das demandas pelo Mercado, e a necessidade de viabilizar a conservação de recursos que este não consegue repor);
- c) empresta um sentido maior aos elementos que o compõem – destacando as ações de solidariedade social;
- d) projeta uma visão integrada da vida pública, enfatizando a complementaridade entre as ações públicas e privadas, cobrando do Estado a eficácia na execução de seus serviços públicos.

LANDIM (1993, p.15) também analisa as categorias propostas por SALOMON e observa que, no Brasil, existem várias espécies de organizações sem fins lucrativos que correspondem a essa definição. Sobre a questão da formalidade/informalidade das entidades, LANDIM analisa a situação das entidades informais como casos-limítrofes, uma vez que tecnicamente estas não têm status legal, mas são reconhecidas como sociedades de fato e, a partir daí, a legislação impõe a elas certos deveres, ou seja: aquelas entidades que optaram por não se registrar, não podem usufruir a designação de entidade de utilidade pública, nem de eventuais exonerações fiscais. Quanto ao aspecto do caráter privado, é totalmente compatível com a diferenciação existente entre as entidades privadas (associações, fundações) e as agências e fundações públicas (fundações mantidas pelo governo devem ser caracterizadas como entes estatais, pela subordinação de decisões e operações às agências governamentais).

A questão do autogoverno varia conforme o modelo normativo assumido, estabelecendo-se restrições mais rígidas no caso das fundações. A não-distribuição de lucros é fator essencial exigido pelo Código Tributário Nacional (Art. 14 ) para receberem o status de imunes. A exigência de que sejam associações voluntárias coaduna-se com os princípios expressos na própria Constituição Federal de 1988, que prevê a liberdade de associação, implicitamente determinando também a liberdade da não-associação. Analisando as entidades que, no caso brasileiro, se encaixam neste perfil proposto para o Terceiro Setor, LANDIM (*apud* RODRIGUES, 1999, p. 43) propõe a seguinte estrutura:

CATEGORIAS	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
1. Associação	Designa organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Voltada para os próprios participantes, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como: recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais ( <i>member-serving organizations</i> ).

2. Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade	Organizações voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (abrigos, orfanatos, centros para indigentes, etc.) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação. Também se inclui nesta categoria a filantropia empresarial. Embora essas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil, o que as diferencia daquelas são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço à comunidade.
3. Org. não governamentais (ONG's)	Como no caso das associações, indica organização comprometida com a sociedade civil, com movimentos sociais e com a transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil, diferenciam-se das associações por estarem raramente voltadas para seus próprios membros e estarem, sobretudo, orientadas para "terceiros" grupos, ou seja, para objetivos externos aos membros que as compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas - e isso é questão de honra para as ONG's - por não exercerem nenhum tipo de prática de caridade, o que seria contrário à sua idéia de construção de autonomia, de igualdade e de participação dos grupos populares.
4. Fundações privadas	É uma categoria de conotação essencialmente jurídica. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.
5. Organizações sociais (OS)	Trata-se de um modelo de organização pública não-estatal, destinado a absorver atividades publicizáveis (áreas de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica) mediante qualificação específica. É uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos orientadas para o atendimento do interesse público. As organizações sociais são um modelo de parceria entre o Estado e a sociedade. O Estado continua a fomentar as atividades publicizadas e a exercer sobre elas um controle estratégico: demanda resultados necessários para atingir os objetivos das políticas públicas. O contrato de gestão é o instrumento que regula as ações dessas organizações.

#### QUADRO 1 - Principais Categorias do Terceiro Setor no Brasil

Assim, apresenta-se um modelo que, ao mesmo tempo, procura eleger critérios, mas que não seja uma estrutura excludente, pois os critérios devem ser somente aqueles que são essenciais ao setor. Os critérios propostos por SALOMON apresentam-se todos como relevantes; apenas a formalização deve ser levada em conta como um dado, mas não um determinante (ao menos no caso brasileiro), sob pena de redução do papel e das dimensões do setor.

Utilizando-se do arcabouço conceitual apresentado pelos autores elencados, pode-se eleger como elementos constitutivos do Terceiro Setor:

1. O seu caráter eminentemente público, ou coletivo, que busca satisfazer às necessidades e aos interesses de uma coletividade.

2. O fato de ser formado de organizações pertencentes ao setor privado e autogeridas. Isto significa que, embora possam receber subsídios governamentais e atuar em parceria com o Estado, não se subordinam a este.

3. Possuir como característica importante o fato de não visar a fins lucrativos. Essa característica torna-se extremamente relevante especialmente em matéria tributária, de forma que se pode dizer que é definidora destas entidades nesse campo.

4. As organizações devem possuir um certo grau de institucionalização. Refere-se aqui a expressão “um certo grau” para abarcar instituições que não estão formalmente registradas, mas que possuem estrutura e oferecem seus serviços já há um certo tempo, possuindo, portanto, determinado grau de institucionalização. A estrutura e a continuidade temporal auxiliam na distinção entre organizações do Terceiro Setor e os movimentos sociais. Uma vez que certas partes do Terceiro Setor, como as ONGs, participam de pautas reivindicatórias comuns a determinados movimentos sociais, é mister que sejam distintos uns dos outros.

Após essa definição conceitual de Terceiro Setor, precisa-se compreender a relação desse com a Assistência Social. Certamente, as entidades de Assistência Social podem e devem ser incluídas no rol dos entes do Terceiro Setor. Pode-se mesmo dizer que as raízes do mesmo encontram-se nestas entidades. Entretanto, atualmente a noção de assistencialismo é extremamente criticada dentro do Terceiro Setor, assim como a forma com que as entidades assistenciais contribuíram para uma política paternalista. Essa relação complexa será explorada no próximo item desse capítulo.



## *2.2 Terceiro Setor e Assistência Social*

Traçado o perfil do Terceiro Setor e de seus componentes, é necessário que se examine a relação entre esse e a Assistência Social, iluminando, dessa forma, o papel das entidades assistenciais neste setor.

Em busca desse objetivo, a perspectiva que se deve necessariamente adotar é a histórica. Não se pode esquecer que as primeiras atividades voltadas para o interesse público, realizadas por entes não-estatais, ligam-se necessariamente ao assistencialismo e à religião, no exercício de virtudes como a caridade e a piedade. Assim, as raízes do Terceiro Setor, e também do trabalho voluntário no Brasil, encontram-se necessariamente ligadas ao trabalho da Igreja Católica e das entidades de Assistência Social, de inspiração também religiosa. Pode-se dizer que essa é uma espécie de “pré-história” do Terceiro Setor no Brasil, sofrendo uma mudança significativa somente após os anos 30, com a intervenção do Estado no campo assistencial.

A concepção de assistência social como atividade primeiramente caritativa e, posteriormente, de cunho paternalista, passou a ser duramente criticada principalmente pelas Organizações Não Governamentais (cujo crescimento significativo ocorreu durante as décadas de 70 e 80), que rejeitavam essa postura e preferiam manter uma relação reivindicatória e crítica com o Estado. Essa posição levou as ONGs a serem especialmente receosas da colaboração com o Estado, temendo o risco de sofrerem intervenções em sua

gestão através de tal relacionamento. Assim, era (e ainda é) ponto de honra para essas entidades distinguirem-se do setor mais tradicional, o das entidades de assistência social. A crítica ao assistencialismo baseia-se no fato deste criar relações de dependência e dar espaço ao clientelismo, especialmente quando relacionado à ação estatal, não visando ao desenvolvimento autônomo do indivíduo. Para essas organizações, o assistencialismo pode ser visto como uma espécie de sobrevivência assistida.<sup>16</sup>

Por outro lado, muitas vezes a ação assistencial é necessária, já que certas demandas não podem esperar o desenvolvimento de projetos, mas necessitam de uma ação urgente para supri-las. O conflito entre as duas posturas não beneficia as demandas remetidas ao Terceiro Setor, e é necessário reconhecer que as duas espécies de ações são necessárias. Conforme GRAJEW(2002, p. A3):

As duas posturas - dar o peixe e ensinar a pescar - são tidas como mutuamente excludentes, que conforta (e/ ou aliena) todos que se sentem impotentes diante da miséria brasileira. Deve-se "dar o peixe" e, concomitantemente, ensinar a pescar! Quem tem fome, não consegue levantar a vara, nem entender as instruções para a pesca.

Tenho certeza de que a maioria dos leitores deste artigo chegou aonde chegou porque seus pais assim agiram com eles. A todos foi assegurado o peixe nos primeiros (e a muitos privilegiados nem os tão primeiros) anos de suas vidas, enquanto lhes foi ensinada a pesca.

Portanto cada beneficiário da renda mínima deveria assinar inicialmente um "contrato de cidadania", que, dependendo de cada caso, compromettesse-o com uma ou mais das seguintes atividades: formação educacional e profissional, manutenção dos filhos na escola, prestação de serviços à comunidade etc.

Conforme já foi expresso, as relações de crítica e complementaridade entre as entidades assistenciais (consideradas a ala mais tradicional do Terceiro Setor) e outros entes do setor, como as ONGs, somente podem ser entendidos no processo histórico de formação dessa miríade de entidades, tão diversas entre si.

---

<sup>16</sup> De acordo com opiniões expressas em Fórum de Discussão sobre a questão, realizado em uma das mais respeitadas entidades associativas do Terceiro Setor hoje: O GIFE (Grupo de Instituições, Empresas e Fundações). Disponível em: <http://www.gife.org.br/forum.asp>. Acesso em 09/12/02.

O histórico do Terceiro Setor e das entidades de Assistência Social no país inicia-se no período colonial, onde se encontra uma relação muito próxima entre o governo colonial e a Igreja Católica Romana. O período caracteriza-se pela ação direta da Igreja no campo assistencial, e de entidades formadas por leigos, mas de caráter religioso, como as Santas Casas de Misericórdia e as confrarias de auxílio mútuo.

O papel predominante da Igreja no setor assistencial começa a mudar somente a partir do século XIX, com a República e a laicização do Estado. Surgem novas espécies de organizações, como as sociedades de ajuda mútua, semelhantes às existentes na Europa, trazidas pelos imigrantes (LANDIM, 1993, p. 3). Entre essas organizações, os sindicatos assumem papel relevante, prestando aos seus membros auxílio médico, farmacêutico, assistência em caso de doença, desemprego, invalidez ou morte. Pode-se dizer que, a partir desse momento, inicia-se uma maior diversificação do Terceiro Setor, não havendo somente o objetivo da assistência social ou o exercício da caridade, mas também pautas de reivindicações políticas dos trabalhadores. A partir dessa nova configuração, as entidades de assistência social e o Terceiro Setor passam a representar conceitos diversos, embora obviamente o modelo assistencial esteja incluído no Terceiro Setor.

Ocorreu, assim, uma modificação essencial no perfil das associações: se antes somente havia grupos religiosos, a maioria de alcance local, agora surgem organizações que focam seus interesses na política e na profissão de seus associados, em nível regional e nacional. Essa mudança no caráter das organizações, levando especialmente os sindicatos a uma politização cada vez maior, gerou no Estado uma esperada reação de repressão. Não se podia esperar uma atitude diversa, se for lembrada a forma como a República Velha tratou a questão social, considerada como caso de polícia. Naquela época, era consenso entre os

poderosos que manifestações por melhores condições de trabalho não deviam ser vistas com seriedade e, sim, tratadas com violência policial. Outra estratégia desenvolvida na República Velha foi a desmobilização “(..)através de ações caridosas e assistencialistas, utilizadas principalmente após o movimento de luta em prol de melhores condições de trabalho e de existência” (SANTOS, 2000, p. 34). Figura-se aqui a utilização da assistência social como estratégia do Estado, para esvaziar movimentos sociais e organizações cujo perfil político não era apreciado pelo governo, como os sindicatos.

Embora, durante a década de 20, importantes leis de conteúdo social tenham sido aprovadas, como a Lei Eloi Chaves, de 1923 (prevendo assistência médica, aposentadoria e pensões para dependentes), a Lei de Férias (1925) e a Lei de Regulamentação do Trabalho de Menores (1926/1927), o cumprimento dessa legislação social deixou muito a desejar, por falta de fiscalização do Estado.

O quadro modificou-se radicalmente a partir da Revolução de 1930 que colocou na ordem do dia uma nova política social. A ação estatal teve como pressuposto a idéia de que somente com a intervenção direta do poder público, os conflitos entre capital e trabalho seriam amortecidos. Isso concretamente se refletiu através da Lei de Sindicalização (Decreto n.19.770/31), objetivando romper a pluralidade dos sindicatos então existentes no país para deixar apenas um sindicato, por categoria, reconhecido pelo governo. A vida política e material dos sindicatos passou a ser supervisionada pelo Ministério do Trabalho e, no interior destes, não era permitida nem a propaganda política, nem a religiosa. Esta intervenção refletiu as políticas autoritárias e paternalistas desenhadas para promover seguridade social por um lado, e regular e controlar os sindicatos por outro (conforme LANDIM, 1993, p. 4).

A intervenção do Estado no campo social refletiu-se também na criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensão de várias categorias, estendendo direitos sociais a categorias não cobertas pelas Caixas de Aposentadoria e Pensões. Vargas conseguiu sistematizar à sua maneira a assistência social, e isto refletiu-se na criação de uma legislação certificadora para as entidades do setor (a Lei nº91, de 28.08.35, sobre a concessão do Título de Utilidade Pública), do Conselho Nacional de Serviço Social (órgão fiscal e fomentador do setor) e na incorporação da Legião Brasileira de Assistência Social (LBA), sendo esta a primeira grande instituição estatal no setor. Entretanto, o preço para as entidades que não se adequaram à política varguista foi alto: um grande número de associações civis foi sufocado pelo regime autoritário instalado em 1937 (LANDIM, 1993, p. 5).

A estrutura de poder criada durante o Período Vargas caracterizou-se pelas reformas sociais, por um lado e intensa atividade da sociedade civil, por outro (embora supervisionada pelo Estado). Essas organizações, algumas vezes, entravam em confrontação com o governo, mas na sua maioria agiam em colaboração com as agências governamentais (LANDIM, 1993, p.6). Deste período herdou-se a noção de assistência social e suas entidades como órgãos vinculados ao Estado e submetidos a seu interesse.

O Golpe Militar de 1964 acabou com o pacto populista e modificou a estrutura montada durante os anos 30. O novo governo realizou a centralização e a reforma da educação, da saúde, da previdência social e dos serviços assistenciais. Afastou os sindicatos do (agora unificado) sistema de previdência social e instituiu uma privatização de longo alcance. O setor lucrativo cresceu, especialmente o da saúde, no qual o governo contratou os seus serviços externos. O setor educacional também foi grandemente privatizado, e neste período o setor não-lucrativo praticamente estagnou. As políticas do governo militar privaram

os movimentos associativistas de seus canais de participação na esfera pública (partidos políticos, sindicatos), deixando relativamente intacta somente a rede organizacional da Igreja Católica.

Através da Igreja (que embora tenha apoiado inicialmente o Golpe de 64 mudou sua posição posteriormente), outros canais de expressão da sociedade civil puderam ser utilizados. O posicionamento dos bispos latino-americanos (expresso na Reunião de Medellín, Colômbia, em 1968), por uma “opção preferencial pelos pobres” (FERNANDES, 1994, p. 36), abriu espaço para diversos segmentos, como estudantes, lideranças leigas populares, ordens missionárias e líderes camponeses. Esses segmentos puderam se expressar especialmente através das Comunidades Eclesiais de Base (CEBs), que buscavam o resgate do enraizamento da Igreja nos territórios das antigas paróquias. Valorizando a reunião e a participação dos fiéis, permitiu o surgimento daquilo que se chamou de ‘movimentos populares’. Estes buscavam focalizar o que era, efetivamente, possível buscar e dizer na sociedade local, procurando mobilizar esta sociedade na solução de seus problemas, especialmente de ordem urbana (FERNANDES, 1994, p. 42-44).

Nesse contexto da década de 70, surgem também novas organizações da sociedade civil: as Organizações Não-Governamentais (ONGs). Vinculadas muitas vezes aos movimentos sociais, eram de iniciativa eminentemente privada, organizando-se em torno de determinadas questões (ecologia, defesa de minorias), em ações de cunho reivindicatório. As ONGs contavam com um certo grau de institucionalização que permitia a elas trabalharem com projetos, que eram financiados por organismos internacionais (preferência demonstrada a fim de não se vincularem a agências governamentais ou ao setor lucrativo brasileiro) (LANDIM, 1993, p.07). Para as ONGs, conforme já foi referido, a distinção entre elas e as

entidades de assistência social era o fato das mesmas não incentivarem o exercício de nenhum tipo de ação caritativa, pois seria contrária à proposta de construção da autonomia, igualdade e participação entre os grupos populares. Esta identificação das ONGs com um projeto de oposição ao governo militar, um projeto alternativo, fez com que fossem excluídas de sua definição de entidades que não tinham essa característica em sua origem, como entidades beneficentes, Rotary e Lions Clubes etc (THOMPSON, 1997, p. 48). Criou-se uma divisão da sociedade civil em dois grandes campos: um setor conservador (representado pelas entidades acima descritas) e um setor alternativo, moderno (representado pelas ONGs).

Na década de 80, a redemocratização política trouxe consigo um período de crise econômica, concomitantemente à retirada do Estado de políticas públicas ligadas à população carente. Em verdade, a redemocratização não trouxe de volta os padrões do período populista, mas prosseguiu num caminho de desestruturação dessa herança e adoção de práticas econômicas neoliberais. A deterioração dos serviços públicos e as inseguranças do Estado (gerada pela descrença na classe política e pela incapacidade do Estado para resolver problemas econômicos e sociais) deram destaque a iniciativas da sociedade civil. As carências orçamentárias governamentais estimularam a busca de financiamento de projetos sociais junto ao setor privado (FERNANDES, 1994, p. 94). Segundo o mesmo autor:

Diante do impasse da política, alguns segmentos antes antagônicos entre si começaram a afirmar as vantagens de uma cooperação. O fim da guerra fria desloca uma série de impedimentos ideológicos ao progresso da idéia de pertencimento a uma mesma sociedade. Desfeito o pacto populista e enfraquecida a doutrina da guerra de classes, proliferam os sinais de convite a uma cultura democrática.

A redemocratização trouxe o fim da dicotomia entre um Terceiro Setor “conservador” e um Terceiro Setor “alternativo”, aproximando os diversos tipos de entes. As entidades de assistência social e as ONGs passam a coexistir em um espaço que propõe novas

políticas e novas ações sociais voltadas ao desenvolvimento do cidadão (THOMPSON, 1997, p. 49). A nova concepção abrange desde as entidades assistenciais até as organizações voltadas para a defesa de grupos específicos (mulheres, negros, homossexuais) (CARDOSO, 1997, p.8), geralmente organizadas como ONGs. Conforme FERNANDES (1997, p. 27):

(..) pode-se dizer que o Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais de caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças sobretudo à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.

Essa nova concepção do Terceiro Setor, abrangente e democrática, critica a política de um assistencialismo puro e simples, que cria uma relação de dependência e clientelismo. Obviamente, essas ações podem ser muitas vezes necessárias para a sobrevivência de seres humanos e não devem ser excluídas do panorama do Terceiro Setor. Mas devem ser associadas a outra perspectiva, de programas abrangentes que proporcionem à população carente, condições de sustentabilidade e autonomia. Nesses novos caminhos, a visão antes antagônica de “dar o peixe” e de “ensinar a pescar” devem se complementar e somar. Nesta nova perspectiva do Terceiro Setor, as entidades de assistência social têm que se readaptar e redefinir seu papel, somando novas perspectivas, inclusive gerenciais, à sua antiga vocação.

### *2.3 A situação do Terceiro Setor no Brasil*

A partir da década de 90, houve uma verdadeira ‘explosão’ no campo do Terceiro Setor. Este se tornou o assunto em voga, talvez por apresentar uma alternativa viável frente à



crise do Estado e sua incapacidade no atendimento dos problemas sociais. Mesmo essa concepção de um Estado paternalista, que deve cuidar sozinho das demandas sociais do país, tem-se modificado em todo o mundo e especialmente no Brasil, com a crescente conscientização de que o Estado é insuficiente como provedor de soluções para a crescente complexidade dos problemas sociais. Dessa forma, o leque das entidades participantes do Terceiro Setor tem-se ampliado consideravelmente, bem como a diversidade de suas ações. De acordo com levantamento realizado pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), mais da metade das empresas no Brasil desenvolvem algum tipo de ação social, e os investimentos foram incrementados durante a década de 90 (Veja Especial - Guia para fazer o bem, p. 26-29, 2001).

A par da atenção do setor produtivo às entidades do Terceiro Setor, também tem se destacado a questão do trabalho voluntário. Não que a filantropia empresarial ou o trabalho voluntário sejam fenômenos novos, mas adquirem uma nova concepção e uma nova dimensão a partir da década de 90. O Terceiro Setor tem-se instituído como um espaço plural, no qual diversas entidades, conjuntamente, oprimem em prol de causas de interesse público.

Um novo espaço público tem redefinido suas relações com o Mercado e com o Estado. Se, por um lado, o setor assistencialista (mais tradicional) exercia seu papel fortemente influenciado pelo Estado e suas diretrizes nas políticas sociais, outras organizações, como as ONGs, nasceram em um contexto autoritário e mantinham com o Estado uma relação de distância desconfiada, buscando não perder sua postura reivindicatória e crítica. Com a redemocratização e a criação de um novo espaço público cidadão, reivindicatório e plural, esses diversos tipos de entidades passam a conviver e suas respectivas relações com o Estado a sofrer mutações. Uma relação de parceria, permitindo a colaboração

e ao mesmo tempo a independência entre as partes é a tônica desse novo terceiro setor. De acordo com CORULLÓN (2002, p. 34): “Não se trata de substituir ou se sobrepor ao papel do Estado e, sim, de com ele construir um novo pacto, que passa pelo oferecimento de parcerias, mas também pela eficácia da atuação governamental”.

As relações de parceria envolvem vários setores: o Estado, a sociedade civil (Terceiro Setor) e o próprio mercado. As empresas conscientizaram-se de seu papel na solução dos problemas sociais do país e passaram a apoiar iniciativas da sociedade civil. De acordo com DULANY (1997, p. 66):

Outro fator que dispõe favoravelmente a parcerias felizes entre o governo e a sociedade civil é que grandes segmentos do setor privado e pelo menos algumas dentre as multi e bilaterais do país começaram recentemente a dar-se conta da importância da sociedade civil para ser encarada como legítima parceira do governo. Mais empresas privadas e oficiais estão financiando grupos existentes na sociedade civil.

Esta colaboração entre o mercado e o Terceiro Setor gera um tipo diverso de relação no qual, para uma empresa ser considerada cidadã e ter uma imagem positivamente vinculada em relação à sua conduta social, não basta apenas pagar impostos e cumprir suas obrigações legais com empregados e fornecedores. Um novo conceito de relacionamento entre as empresas e o contexto no qual se inserem surge: o de responsabilidade social. Segundo a definição do Instituto Ethos (1994):

Responsabilidade social é uma forma de conduzir o negócio da empresa de tal maneira que a torna parceira e co-responsável pelo desenvolvimento social. A empresa socialmente responsável é aquela que possui a capacidade de ouvir os interesses das diferentes partes (acionistas, funcionários, prestadores de serviços, fornecedores, consumidores, comunidade, governo e meio-ambiente), e conseguir incorporá-los no planejamento de suas atividades, buscando atender às demandas de todos e não apenas dos acionistas ou proprietários.

De acordo com SZAZI (2000, p.22-23), o termo responsabilidade social originou da distinção entre empresa e negócio. Nesta concepção, o negócio teria uma visão de curto prazo,

visando somente o lucro e a satisfação dos acionistas (*shareholders*), enquanto a empresa planeja em longo prazo. Busca, nesta visão de longo prazo, estabelecer relações com os diversos grupos de interesse (*stakeholders*), que são acionistas, clientes, comunidade, empregados e governo. Para que se possa medir o grau de responsabilidade social de uma empresa, vários fatores devem ser analisados, como os valores e transparência da empresa (critérios adotados pelo Instituto Ethos): a sua relação com o público interno, respeito ao meio ambiente, os fornecedores (que devem ser avaliados conforme os mesmos critérios de responsabilidade social), relação com os consumidores, relação com a comunidade (voluntariado na empresa, investimentos sociais, relação com organizações atuantes na comunidade, respeito às normas e costumes locais), relação com o governo e sociedade (transparência nas contribuições para campanhas políticas, repúdio à corrupção, participação em projetos sociais do governo, participação nos fóruns e instituições empresariais).

Esse fenômeno não se confunde com a antiga filantropia empresarial, embora possa incluí-la e ressignificá-la. A diferença entre ambas é que a filantropia trata da ação social externa da empresa, beneficiando principalmente a comunidade. A responsabilidade social “engloba preocupações com um público maior, conforme já foi exposto, e a empresa deve procurar atender as demandas e necessidades destes diversos grupos (que inclui os consumidores, o público interno, os fornecedores, etc.). Nas palavras de ODED GRAJEW(2002, p.24):

A gestão de negócios pautada pela responsabilidade social extrapola os limites da filantropia. Não é um fim em si mesmo, mas um instrumento de transformação da sociedade cada vez mais necessário diante dos desafios sociais e ambientais colocados. Campanhas e promoções de caráter filantrópico, como recolhimento de donativos, costumam ser episódicas, de eficácia limitada, e colocam seus beneficiários em posição de meros receptores de recursos e doações. As parcerias estabelecem vínculos entre a empresa e seus beneficiários, agregando para ambos sustentabilidade às suas atividades. A interlocução com os diversos públicos possibilita aos parceiros delinear criteriosamente as demandas e levar em conta os diferentes interesses. Ao estabelecer espaços de diálogo e de negociação, supera-se a

noção tradicional de que cabe ao autor da prática social determinar as necessidades do beneficiado. E o beneficiado passa a ser também protagonista, interferindo na elaboração das atividades implementadas.

Associado ao fenômeno da responsabilidade social, outro importante fator na emergência do Terceiro Setor foi a ênfase ao trabalho voluntário. Essa ênfase dada, especialmente durante o ano de 2001, eleito pela ONU o Ano Internacional do Voluntariado, contribuiu para trazer ao Terceiro Setor um número cada vez maior de voluntários. Trabalho voluntário, conforme a definição expressa pela Lei 9.608, de 18 de fevereiro de 1998, é uma atividade não remunerada, prestada por pessoas físicas a entidades públicas de qualquer natureza ou a organizações privadas de fins não-lucrativos, sem gerar vínculo empregatício ou obrigações de natureza previdenciária. Segundo a pesquisa “Doações e Trabalho Voluntário no Brasil”, realizada pelo ISER (Instituto de Estudos da Religião), o Brasil já possui uma tradição de voluntariado: 19,7 milhões de pessoas trabalham em prol da comunidade (ATHIAS, p.C6, 2002). A par de um voluntariado ‘engajado’, cujo discurso é afinado com o exercício da cidadania e da responsabilidade social (mote das campanhas do Ano Internacional do Voluntariado), aquele já existente no país está relacionado a instituições religiosas. Tradicionalmente, o trabalho voluntário no país é informal, pautado pelas relações pessoais entre o colaborador e os membros da comunidade, em uma verdadeira rede informal. Hoje, o conceito de voluntariado que se propaga não é mais aquele assistencialista. Procura-se incentivar a participação cívica, a qualidade, a competência e a busca de resultados.

Esses dois perfis de voluntariado distintos, um tradicional (ligado a crenças religiosas, em uma rede informal de ajuda) e outro mais moderno (procurando ser engajado e eficiente), convivem hoje no país, embora certamente os dados sobre sua dimensão sejam difíceis de precisar, especialmente em se tratando da rede informal de auxílio. De acordo com CORULLÓN (2002, p.25), o mais abrangente estudo do setor foi realizado pelo ISER, e

concluiu que os voluntários são 22,6 % da população pesquisada, representando 19.748.388 pessoas. Destas, 13.905.532 pessoas fazem trabalhos voluntários para instituições, doando em média 6 horas semanais. As instituições que mais absorvem voluntários são as religiosas (57%), seguidas das instituições de assistência social (17%). A exposição e discussão do assunto do voluntariado têm incentivado consideravelmente outras pessoas a aderirem ao trabalho voluntário. Segundo dados da Folha de São Paulo (GOIS, p. Especial 6, 2001), o trabalho voluntário nas 400 maiores entidades beneficentes brasileiras aumentou em 42 % no período de dois anos (de dezembro de 1997 a dezembro de 1999). O número de beneficiados diretos foi de 9,1 milhões para 12,2 milhões de pessoas no mesmo período (aumento de 34%).

Deve-se observar, entretanto, que esse ressurgimento e valorização do trabalho voluntário são fenômenos que encontram resistências. Vários setores criticam este mecanismo por acreditarem que os voluntários são uma mão-de-obra que ocupa postos de assalariados junto às entidades do Terceiro Setor e mesmo junto a entes públicos, conforme prevê a própria Lei do Voluntariado. Associada a esta utilização de mão-de-obra gratuita, o próprio destaque ao Terceiro Setor e as suas parcerias com o setor governamental representariam uma transferência de responsabilidades do Estado para a sociedade civil. Nesta perspectiva, as alianças entre o Estado, o mercado e o Terceiro Setor representariam o próprio desmonte do Estado, previsto em uma política neoliberal. Sobre estas questões, deve-se atentar primeiramente para o fato do trabalho voluntário não substituir a mão-de-obra remunerada, pois é um trabalho de cunho complementar, visando ampliar o alcance das atividades do Terceiro Setor. Não existe para substituir o papel do Estado na área social, mas sim para agregar valor a estas ações, em parcerias com ele (CORULLÓN, 2002, p. 91). Outra questão é a necessidade da sociedade civil, através de instrumentos como o trabalho voluntário, retomar seu papel cidadão, em colaboração com o Estado na resolução dos problemas sociais. Sem a

participação da sociedade civil e sua fiscalização das ações estatais, será impossível a modificação deste quadro de penúria social do país.

O Terceiro Setor, além de estabelecer parcerias com o Estado, nunca poderá abrir mão de seu papel reivindicatório e crítico em relação às ações do Estado na área social, exercido historicamente pelas ONGs. Este papel de fiscalização é ingrediente essencial de todo o trabalho do setor, incluindo aqui as ações do voluntariado, sob pena de uma vinculação acrítica à máquina governamental. O trabalho voluntário deve ser exercido, sim, com uma postura de cobrança e fiscalização das políticas públicas estatais.

Outra necessidade premente do Terceiro Setor, a fim de ganhar legitimidade junto aos diversos setores da sociedade, é o desenvolvimento da transparência e confiabilidade em suas instituições, haja vista uma série de escândalos envolvendo entidades supostamente filantrópicas, mas verdadeiramente com fins lucrativos ou máquinas de lavagem de dinheiro da corrupção e do tráfico de drogas. Essa transparência necessária ao setor passa pelo desenvolvimento da *accountability*, termo este que não tem equivalente exato em português. Pode ser aproximadamente traduzido por transparência e confiabilidade. Segundo a definição de Simone Coelho (2000, p. 172):

Uma pessoa ou instituição é *accountable* quando é responsável por decisões e pelas conseqüências de suas ações e inações, e pode, portanto, ser um exemplo para outros. Aquele que é *accountable* aceita a responsabilidade e mantém sua integridade, evitando a ‘aparência de improbidade’ e resguardando (no caso de uma organização) sua reputação.

Aplicando-se o termo às organizações do Terceiro Setor, significa que essa organização é vista como idônea, prestando contas de seus atos aos seus membros e à comunidade, e que está estritamente vinculada aos interesses desses, de forma a preservar sua reputação e idoneidade (S. Coelho, 2000). A *accountability* depende, necessariamente, de

mecanismos de avaliação e controle, que vão atingir todas as relações da entidade: a relação da organização com seus membros, a relação da organização com a sociedade e a relação da organização com as agências públicas. Além da transparência nestas relações, os mecanismos devem atingir as decisões, de modo que possam ser satisfatoriamente justificadas perante os vários setores relacionados. Novos mecanismos de controle e avaliação devem ser criados, que possam ultrapassar a avaliação meramente contábil e incorporar critérios qualitativos. A análise qualitativa, que já está sendo realizada em certos setores através de certificações e balanços sociais, colaborará com a legitimação do setor.

A reestruturação dos mecanismos de controle e avaliação deverá se consolidar e ser incorporada ao marco legal do Terceiro Setor. É uma necessidade o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, a fim de que se possam incrementar os incentivos fiscais ao setor. Nos últimos anos, houve um verdadeiro retrocesso neste campo, através das Leis 9250/95, que eliminou a possibilidade das pessoas físicas deduzirem no imposto de renda doações realizadas para as entidades do Terceiro Setor, e da Lei 9248/95, que reduziu o limite de dedução no imposto de renda das pessoas jurídicas de 5% para 2% sobre o lucro operacional.

A retomada dos incentivos fiscais ao Terceiro Setor foi colocada como uma das metas da Agenda 21, documento lançado durante a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável realizada em Johannesburgo, África do Sul, em 2002.<sup>17</sup>. Tais modificações são essenciais para o desenvolvimento do setor.

---

<sup>17</sup> **As 21 Metas Brasileiras Rumo à Sustentabilidade.** Folha de São Paulo. São Paulo, 17 de Julho de 2002. Editoria Ciência P.A12 Das 21 metas apresentadas, algumas se relacionam diretamente com as atividades do Terceiro Setor: eco-eficiência e responsabilidade social das empresas (Incentivar mecanismos de certificação e procedimentos voluntários de auto-avaliação e monitoramento); inclusão social e distribuição de renda (baixar o índice Gini, que mede distribuição de renda, de 0,6 para 0,4); formação de capital social (expandir os incentivos fiscais ao terceiro setor, promover oportunidades profissionais para os negros, fortalecer o papel da mulher na sociedade e proteger as sociedades indígenas da biopirataria) e a pedagogia da sustentabilidade (adotar o princípio da responsabilidade corporativa).

Enfim, entre os desafios para o futuro do Terceiro Setor, encontra-se o de manter a sua principal meta: colocar no centro do cenário o social, as pessoas, em um novo espaço público. Utilizando as belas palavras de THOMPSON (2000, p. 46):

O grande desafio é ver como, a partir do social, o mercado pode ser reinventado, para que satisfaça às necessidades de bens e serviços da maioria da população e não de uma minoria. E também como se pode reinventar o Estado enquanto extensão de um contrato social que reflita essa relação, onde as pessoas estejam no centro das preocupações políticas.



## CAPÍTULO 3 – O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E A ATIVIDADE ASSISTENCIAL

### *3.1 Introdução e Histórico*

No contexto desse trabalho, várias questões de fundo surgem ao tratar de seu objeto principal (as entidades assistenciais e a imunidade tributária), e algumas delas necessariamente devem ser enfrentadas, dado seu papel central na análise do objeto referido. Uma das questões centrais diz respeito à relação entre o Estado e as entidades assistenciais, refletindo-se tanto no plano regulatório (o que já foi tratado no capítulo anterior), como nas questões de fomento, que envolvem o aspecto tributário. Nesse sentido, diversos e divergentes pontos de vista surgem: a relação pode ser vista como uma cooperação, na qual as entidades assistenciais seriam um auxílio à política estatal assistencial; de outra forma, pode ser colocada como uma relação de exploração do Estado pelos particulares, na qual as entidades usufruiriam de privilégios indevidos, cuja tarefa poderia ser totalmente prestada pelo Estado. Todas essas posturas e suas variações refletem em um plano maior as diversas concepções da relação do Estado com a sociedade civil.

Como se sabe, o século XX experimentou vários modelos ideológicos no que diz respeito à questão do papel do Estado e sua relação com a sociedade civil, variando desde o Estado Mínimo até o Estado Totalitário, de vertente socialista ou fascista. Após a passagem dessas várias concepções, somente um consenso permanece hoje: a necessidade da democracia. Excluída essa questão, não se pode tratar de consensos, em uma sociedade pluralista e aberta, sujeita a permanentes transformações. O que se pode dizer com certeza é

que, assim como outras relações afetadas por essas mutações, a relação entre a sociedade civil e o Estado alterou-se no tempo, experimentando alternadamente concepções diversas, ora predominando o papel do Estado, ora ressurgindo a sociedade civil como dominante na relação. Hoje, após as experiências do século XX, procura-se forjar uma relação entre a sociedade civil e o Estado mais equilibrada, sem os extremos que caracterizaram tanto o socialismo quanto o liberalismo, e é aqui que se encontra o *princípio da subsidiariedade*.

O *princípio da subsidiariedade*, nascido no pensamento clássico (presente já na obra de Aristóteles), atravessou a Idade Média e teve sua maior expressão com a doutrina social da Igreja Católica, permite que o exercício do poder seja compartilhado, em qualquer relação, organizando as competências. Funciona, sinteticamente, da seguinte forma: a entidade superior (que pode ser o Estado) não possa interferir em atividades que possam ser exercidas pelos indivíduos ou pelos corpos intermédios. Ao mesmo tempo, a entidade superior continua com uma posição subsidiária nessas atividades, interferindo em caso de insuficiência dos entes menores, incentivando essas atividades, subsidiando-as ou intervindo, se necessário. Esse princípio mostra-se interessante para coordenar as novas relações que se formam entre o Estado e a sociedade civil, com o renascimento dessa, que retoma atividades públicas de sua atribuição originária, concomitantemente a um grande debate sobre as dimensões do Estado e seu verdadeiro papel.

Como esse processo ocorreu, e culminou hoje no ressurgimento da sociedade civil, é explicado por um breve exame das transformações do Estado. O Estado de Direito nasceu de uma concepção liberal e lutou contra um regime autoritário absolutista, postulando a primazia do indivíduo e seus direitos, especialmente os de ordem política. O indivíduo (e os grupos sociais, por derivação) é portador de direitos naturais inalienáveis, que limitam e restringem a

esfera estatal. Esta concepção restritiva é chamada de Estado Mínimo, ao qual são confiadas apenas as tarefas essenciais: a polícia, a prestação de serviços públicos *stricto sensu* e o fomento da atividade privada. As relações interindividuais não deveriam sofrer interferência estatal, salvo para garantir a liberdade desses indivíduos no exercício de sua vontade autônoma e procurarem seus desígnios, especialmente quanto às relações do campo econômico, visto que estas se auto-regulam. O Estado e a sociedade civil estão separados aqui por um limite bem demarcado, numa concepção oriunda de uma sociedade civil desconfiada, que rejeita a presença estatal em outras tarefas que não as supracitadas.

Entretanto, a igualdade formal e a liberdade foram dogmas que se demonstraram insuficientes para promover o desenvolvimento da sociedade como um todo, contribuindo para aprofundar as diferenças já existentes e aumentar o enriquecimento de determinados grupos sociais. O Mercado não se demonstrou promotor de uma prosperidade para todos os grupos sociais, permanecendo prejudicados nesse processo especialmente os trabalhadores que, não obstante juridicamente iguais a seus patrões, não possuíam as mesmas condições sócio-econômicas desses, refletindo-se seu prejuízo fático na relação de trabalho estabelecida com os grupos proprietários. As péssimas condições de trabalho e a miséria decorrente das mesmas pressionaram por direitos de cunho social e pela reconfiguração do papel do Estado. A necessidade de uma ação estatal mais efetiva no controle das relações trabalhistas e econômicas transforma as relações estatais de um modelo abstencionista para um modelo intervencionista. O chamado Estado Social manifestou-se especialmente através das Constituições Mexicana (1917) e da República de Weimar (1919), traduzindo uma nova concepção na qual há a “assunção das tarefas administrativas fundamentais pela ordem pública e intensificação do controle das atividades particulares”.(S. TORRES, 2001,p.1)

Este Estado Intervencionista vai desenvolver-se principalmente a partir do período entre-guerras, especialmente após a falência do liberalismo clássico demonstrada pela Grande Depressão de 1930, e também através da difusão das idéias keynesianas, nas décadas de 50 a 70. A configuração do Estado de Bem-Estar (*Welfare State*) vai ser encontrada mais explicitamente na Inglaterra trabalhista dos anos 40, pregando a “Participação justa de todos” (slogan dos trabalhistas ingleses em 1945).<sup>18</sup> Isso se traduzia nas seguintes medidas: a extensão da rede dos serviços sociais, instituição de uma carga fiscal fortemente progressiva e intervenção na sustentação do emprego e de uma renda mínima para os desempregados. O Estado passa a exercer atividades intervencionistas na economia, através do planejamento e da atuação direta em áreas consideradas deficientes, a fim de corrigir desproporções geradas pelo mercado. Acentua-se dessa forma a centralização estatal, e o aumento da máquina burocrática para poder controlar a ampla gama de novas tarefas assumidas pelo Estado. O desenvolvimento do Estado Assistencial caracteriza-se pelo rompimento dos limites entre o Estado e a sociedade, em uma nova relação na qual o Estado atende(ou promete atender) a todas as demandas da sociedade, de forma planejada.

Ocorre um real processo de estatização da sociedade, o que pode levar, conforme alguns autores, à total dependência dos indivíduos em relação ao Estado. Este processo de estatização da sociedade é acompanhado, de acordo com BOBBIO, do fenômeno inverso: a socialização do Estado, através do desenvolvimento dos meios de participação política e do crescimento das organizações de massa que participam do processo político (1999). Seriam, portanto, processos simultâneos e contraditórios, permitindo a permanência de ambas as partes no sistema social. Essa socialização seria responsável pelo aumento das demandas a

---

<sup>18</sup> Conforme exposto no verbete *Estado do Bem-Estar*, por Regonini. In: BOBBIO, MATTEUCCI, PASQUINO (org.) **Dicionário de Política**. 5ªed. Brasília, DF: Universidade de Brasília, 1993.

esse Estado-Providência, provocando a sobrecarga do mesmo, e colaborando na acentuação de sua crise estrutural.

A despeito dos êxitos alcançados por esse modelo de Estado, que proveio a sociedade de uma ampla rede de assistência social como nunca antes fora feito, não se pode ignorar a crise estrutural e fiscal que passa a enfrentar a partir dos anos 60, provocada pelo aumento acentuado da despesa pública, gerando instabilidade econômica, inflação, instabilidade social, e o aumento da carga fiscal. Essas condições provocam em amplos segmentos da opinião pública a preferência à volta de um sistema de contribuições baseadas no princípio contratualista.

Conforme MILLON-DELSOL(1993, P. 120), o Estado- Providência, sufocado por seu próprio gigantismo, não pode mais oferecer a seus cidadãos as garantias de solidariedade que constituíam sua única justificação. A forma de solidariedade que o Estado de Bem-Estar realizava baseava-se na concessão a todos de serviços sociais, ao invés de atender aqueles que realmente não podiam, por seus próprios meios, usufruir de uma vida digna. Este equalizamento forçado, colocando todos os indivíduos como um mesmo *status* de credores estatais, provocava um falseamento da realidade social, gerando uma igualdade de aparências ao mesmo tempo em que aprofundava as diferenças sociais existentes (MILLON-DELSOL, 1993, P. 80-82). Além disso, o posterior empobrecimento dos serviços estatais provocava um contraste insuportável entre aqueles que dependiam dos serviços estatais e aqueles que usufruíam serviços privados.

Aliado a essa situação, o Estado Providência desencorajava a ação dos indivíduos em prol do interesse público, interditando e monopolizando esse campo de atuação, a pretexto de

sua eficiência técnica e garantia de anonimato na prestação social, realizada pelo Estado. Ao confiscar por sua própria conta todas as iniciativas de interesse geral, e jogar a suspeita sobre as ações privadas, o Estado-Providência interditou as ações privadas, ao mesmo tempo em que permitia o aumento do número de demandas e de assistidos. Nesse contexto de crise do Estado do Bem-Estar, passa-se a buscar soluções alternativas que permitam a integração entre a sociedade e o Estado em uma nova relação, não mais de tutela do Estado sobre a sociedade, mas também não de abandono da sociedade pelo Estado. O renascimento da sociedade civil, e a necessidade de uma crescente conscientização da população de suas responsabilidades em relação às tarefas de interesse comum, fazem parte desse processo. A opção pela sociedade civil e suas respostas às demandas da justiça e da segurança social significa a confiança nas ações autônomas de seus componentes, ao mesmo tempo em que se criam condições para a efetivação dessas ações, através de um Estado incentivador, equilibrador e garantidor das iniciativas privadas, na medida em que essas sejam direcionadas a finalidades de interesse público.

A definição aqui exposta é exatamente a proposta do princípio da subsidiariedade, que ressurge a par das necessidades de redefinição da relação Estado-sociedade, e mais, de novas demandas presentes em organismos como a Comunidade Européia, necessitada de uma forma de coordenação de competências que permitisse a manutenção da autonomia das partes componentes da comunidade. A solução foi a inclusão, no Tratado de Maastricht, do princípio da subsidiariedade. Desta forma, através dessas noções introdutórias já se pode avaliar como o princípio da subsidiariedade é múltiplo e complexo. De acordo com BARACHO (1997, P. 19), possui implicações de ordem filosófica, política, jurídica, econômica, aplicando-se tanto na ordem jurídica interna, quanto na comunitária e internacional, o que será explicitado nos itens seguintes desse capítulo.

### 3.2 Conceituação do Princípio da Subsidiariedade

O termo subsidiariedade, de acordo com RINELLA (1999, p. 4) deriva do latim *subsidium*, termo que, na linguagem militar, designava a tropa de reserva. Genericamente, a palavra refere-se, portanto, à idéia de socorro, reforço, significando a assistência e o apoio. O verbo subsidiar traduz a idéia de apoiar, do exercer uma função auxiliar, secundária. Mas também traz consigo a idéia de supletividade, significando um limite entre categorias de atribuição de meio ou de órgãos, que se definem por suas relações entre si. A subsidiariedade como supletividade abrange dois significados diversos: o de complementariedade e de complementaridade. A complementariedade é a qualidade de algo que se acrescenta para conferir integridade e completeza a algo, aperfeiçoando-o ou esclarecendo-o. A complementaridade é a qualidade de um elemento que completa um conjunto de outros elementos, criando um compromisso entre exigências diversas.

A incorporação desses elementos permite um vislumbre do amplo espectro que adquire a subsidiariedade no plano político e jurídico, expresso nas aplicações concretas do princípio. Tanto nas relações privadas, quanto naquelas entre o Estado e os entes privados, nas relações pertinentes ao Direito Comunitário e ao Direito Internacional, o princípio é aplicável. No Direito Internacional e comunitário, a subsidiariedade é utilizada para a designação da competência específica de cada órgão. A aplicação do princípio da subsidiariedade na ordem interna dos Estados tem sido feita de forma excepcional, somente quando a regra principal não pode ser aplicada. Não obstante, representa um instrumento para aplicação de uma política de descentralização, através de uma modificação na repartição de competências e transferência de competências do Estado para outras coletividades.

A subsidiariedade pode ser expressa em dois principais aspectos: um aspecto negativo (não-ingerência) e outro positivo (ingerência). Apresentam-se da seguinte forma: o aspecto negativo exige que a autoridade em geral e o Estado em particular não devem impedir as pessoas ou grupos sociais de conduzir suas ações próprias, o que quer dizer de empregar tanto quanto possível sua energia, sua imaginação, sua perseverança, nas obras que eles realizam tanto ao lucro do interesse geral quanto do interesse particular; o aspecto positivo exige que cada autoridade tenha por missão incitar, sustentar e como última tarefa, de suprir os atores insuficientes (MILLON-DELSOL, 1993, p. 7). No entanto, esse conceito foi construído e modificado ao longo do tempo, e permite variações como aquelas ocorridas dentro da definição dada pelo Tratado de Maastricht, ao incorporar o princípio à ordem jurídica europeia, conforme será sucessivamente demonstrado.

O conceito de subsidiariedade remonta à obra de Aristóteles, que em sua *Politica* refere-se à idéia no contexto de uma sociedade orgânica, na qual cada uma das partes tinha seu papel, com deveres e necessidades específicas (RINELLA, 1999, p. 8 e MILLON-DELSOL, 1993, p. 9). A família era capaz de suprir as necessidades da vida cotidiana; a vila, as necessidades desta vida cotidiana não supridas pela família; mas somente a cidade, órgão propriamente político, era capaz de ser auto-suficiente, atingindo a autarquia, sinônimo de perfeição. O dever da cidade seria o de garantir a felicidade, o bem-viver de seus cidadãos, tomado como o aperfeiçoamento para a realização de seus fins. No momento em que a ajuda deve ser prestada pela instância imediatamente superior, cada instância social é chamada a prover às necessidades insatisfeitas do nível inferior. As tarefas de diferentes grupos não são divididas, mas se sobrepõe, pois cada grupo trabalha para responder às demandas insatisfeitas da instância imediatamente inferior em importância (MILLON-DELSOL, p. 10). A ênfase é dada por Aristóteles mais ao aspecto positivo (a obrigação da atuação suplementar da esfera



superior) do princípio que ao aspecto negativo (o respeito à competência das esferas inferiores).

Em Tomás de Aquino, retoma-se o conceito em uma elaboração mais sistemática. O conceito de cidadão presente no Estarigita é substituído aqui pelo de pessoa humana, sendo esta portadora de um valor inalienável, superior ao da sociedade, que deve respeitar e garantir a dignidade desse indivíduo (RINELLA 1999, p. 9). Cada pessoa é responsável por seu próprio destino, e deve ter sua autonomia respeitada. Isso significa que a sociedade não deve substituir o indivíduo nas ações que ele pode cumprir autonomamente. Apesar dessa autonomia, a pessoa não pode sozinha alcançar a completa felicidade, porque essa felicidade somente pode ser alcançada através do respeito ao bem comum, a finalidade última do corpo social. A exigência da busca do bem comum é o que justifica a ajuda da autoridade superior em caso de insuficiência (MILLON-DELSOL, p. 12). O poder político, considerado como uma instância abstrata que não perseguia fins próprios, teria o dever de garantir a todas as outras instâncias sociais a paz e a possibilidade de alcançar seus próprios fins.

Tanto as concepções de Aristóteles quanto de Tomás de Aquino formaram-se em uma sociedade orgânica, holística, na qual o indivíduo permanece apenas como integrante do corpo social, através dos grupos ao qual está ligado. Cada membro do corpo social, entendido como um grupo, organiza-se para atingir uma finalidade particular que permanece integrado à finalidade do todo. A existência de um forte consenso de fundamentação religiosa permitia a busca de um fim comum, próprio de uma sociedade subsidiária. Ademais, a sociedade medieval era uma sociedade na qual o poder era, por sua natureza, repartido, refletindo a autonomia dos grupos sociais, base da subsidiariedade.

A obra de Althusius, do início do século XVII, representa a primeira apologia pós-medieval da subsidiariedade. A sociedade descrita por ele era formada também por grupos, que diferentemente daqueles presentes em Aristóteles e Tomás de Aquino celebravam entre si pactos sucessivos, a fim de preservar sua autonomia. A função desses pactos políticos era de circunscrever o poder, ao mesmo tempo em que permitia aos grupos sociais se integrarem em uma comunidade mais vasta e potente, que poderia protegê-los e auxiliá-los em tarefas superiores às suas capacidades. Mas a ênfase é dada à preservação da autonomia dos grupos sociais, de forma que estes concediam ao organismo superior parte de sua liberdade, conservando o essencial de seus poderes (MILLON-DELSOL, p. 15). A ingerência era concedida somente até o limite do necessário, definido através do critério da capacidade da instância social (RINELLA, 1999, p.11).

O papel do Estado passa a ser extremamente questionado no curso do século XIX, tanto de um Estado ausente como de um Estado superdimensionado, oprimente por sua presença na sociedade. Nesta época, a idéia da subsidiariedade passa a se referir explicitamente às relações entre as instâncias sociais e o Estado, como autoridade suprema. A importância da idéia de subsidiariedade vai ressurgir através da corrente liberal, que centra sua atenção sobre o aspecto negativo da subsidiariedade: a não ingerência. A idéia de subsidiariedade ressurge aqui em uma sociedade totalmente diversa, constituída da soma de entes individuais que perseguem cada qual seus próprios interesses. Essa concepção implica em transformação do conceito de subsidiariedade, colocada em um novo quadro ideológico que refuta uma visão comunitária da sociedade cujos grupos sociais funcionavam como intermediários entre os indivíduos e o Estado (RINELLA (1999, , p. 14). A ênfase dada ao aspecto negativo da subsidiariedade consiste na visão da intervenção do Estado como exceção justificada somente em uma situação de necessidade, ou por razões técnicas e econômicas. A

relação do Estado com o indivíduo passa a ser direta, com uma grande desproporção entre as partes, de forma que o Estado ou deixa a pessoa totalmente livre e soberana, ou tutela-a como se fosse uma criança (MILLON-DELSOL, p. 21).

A concepção liberal de subsidiariedade converge em parte com a mais conhecida formulação do conceito, elaborada na Doutrina Social da Igreja Católica em fins do século XIX. A Doutrina Social da Igreja tinha como objetivo não apoiar um regime econômico ou político determinado, mas demarcar princípios de ordem econômica e social que fossem fundados na idéia de justiça social. Considera-se nesta doutrina que o Estado tem como objetivo a promoção do Bem Comum (TORRES S., 2001, p. 26), definido como o conjunto de condições sociais que permitiriam ao cidadão seu desenvolvimento pleno, rumo à perfeição. A encíclica pioneira do movimento, a *Rerum novarum* (1891) do Papa Leão XIII introduziu elementos importantes, como a intervenção obrigatória do Estado a favor dos economicamente mais fracos, que necessitam mais do amparo estatal, e a responsabilização do Estado em vigiar os contratos de trabalho para que fossem regulados conforme a justiça e a equidade. Também afirma o direito de livre associação dos trabalhadores e a necessidade de entendimento entre trabalhadores e empresários, apresentando-se contrária tanto a ideologias marxistas como aos excessos liberais. A definição dada nessa encíclica sobre a subsidiariedade já apresenta os dois aspectos da questão, se bem que a ênfase dada aqui é do aspecto de ingerência do Estado em relação à parte mais fraca da relação (os trabalhadores), pelas necessidades apresentadas à época.

Já a encíclica *Quadragesimo Anno*, promulgada pelo Papa Pio XI em 1931, enfatiza o papel de não-ingerência do Estado<sup>19</sup>, frente a um contexto de ascensão de governos

---

<sup>19</sup> “Assim como é injusto subtrair aos indivíduos o que eles podem efetuar com a própria iniciativa e trabalho, para o confiar à comunidade, do mesmo modo passar para uma comunidade maior e mais elevada o que as

totalitários e de excessiva ingerência do Estado na sociedade. Posteriormente, a *Mater et Magistra* (1961) do Papa João XXIII reafirma o princípio nos termos colocados por Pio XI, aplicando-se, entretanto, mais diretamente à relação entre poder público e iniciativa privada.

O princípio da subsidiariedade representa, no contexto da doutrina social da Igreja, a busca de um equilíbrio entre os valores da dignidade da pessoa humana e da liberdade individual, corrigindo posições extremadas. Aqui o princípio da subsidiariedade adquiriu sua dimensão definitiva, e os dois aspectos que o caracterizam, não apenas o caráter de não-ingerência que lhe era dado pelo Liberalismo. Uma nova visão dos papéis do Estado e das autoridades em geral é dada, os quais possuem um papel de harmonização, sustentação e garantia de desenvolvimento do indivíduo (RINELLA 1999, p. 21). Ressalte-se que o princípio da subsidiariedade demonstrava aqui sua flexibilidade, adaptada às exigências de uma sociedade em contínua evolução, na qual a fronteira entre a ingerência e a não-ingerência nunca é estabelecida de uma forma fixa. A subsidiariedade aqui faz parte de uma doutrina prática, prudencial, que se coloca à disposição para ser aplicada em benefício à sociedade.

Em relação à sua natureza jurídica, pode ser considerado por diversos ângulos: como princípio ético, princípio de direito natural, princípio de organização social, princípio diretivo de ordem econômica, princípio de divisão de competência (segundo Silvia Torres, 2001, p. 93-98). Essas atribuições diversas referem os diferentes ângulos sob o qual sua aplicabilidade pode ser observada, pelo que não se pode afirmar taxativamente a que espécie pertence, ou a que campo sua aplicação é característica.

---

comunidades menores e inferiores podem realizar é uma injustiça, um grave dano e perturbação da boa ordem social. O fim natural da sociedade e da sua ação é coadjuvar os seus membros e não destruí-los, nem absolvê-los.” *Quadragesimo Anno*

Nesse ínterim, pergunta-se a respeito de sua normatividade. O princípio da subsidiariedade é um princípio jurídico? Poderá ele ser positivado por normas jurídicas? Se o for, manterá sua amplitude originária, que permite suas múltiplas aplicações? Como serão definidos os conceitos indeterminados que o compõem, por exemplo, a suficiência ou insuficiência da ação das partes? Os defensores da subsidiariedade como um princípio jurídico, já implícito no sistema, posicionam-no como um corolário natural da liberdade e da dignidade humana (RINELLA (1999, , p. 25). Os detratores o consideram apenas um princípio político, com as conseqüentes desvantagens daí derivadas. Certamente a aplicação do princípio da subsidiariedade envolve julgamentos políticos a respeito de critérios de capacidade, interesse geral e outros.

Em relação aos princípios já expressos no sistema, a subsidiariedade pode ser degradada como componente do princípio da proporcionalidade, que busca equilibrar os meios utilizados com os fins perseguidos. Nesse sentido, levam-se em conta critérios de adequação, de subsidiariedade e de necessidade. Aqui, a subsidiariedade permite escolher entre diferentes possibilidades, aquela que melhor se adapta a atingir o fim público desejado, levando em consideração o conciliar em maior medida os interesses privados opostos àquele que se procura tutelar e o interesse público.

Desta forma, percebe-se que o princípio da subsidiariedade pode ser expresso em várias normas jurídicas, aplicáveis a sujeitos diversos, que interpretarão e aplicarão o princípio da subsidiariedade ao campo de aplicação específico. Também são necessariamente relacionados à subsidiariedade como princípios jurídicos o pluralismo social, a medida que se reconhecem os grupos formadores da sociedade e a importância de suas ações autônomas, que devem ser apoiadas pelo Estado quando visarem ao interesse público; a solidariedade, como

complemento ao princípio da subsidiariedade, ligada à efetivação do princípio da igualdade, que se realiza nas ações do Estado e da sociedade, fundamento da organização social e jurídica da sociedade.

Sobre uma enunciação jurídica do princípio, RINELLA (1999, p. 27) ressalta a sua dificuldade, dados os seus elementos serem de definição subjetiva e dada a possibilidade de interpretações completamente diversas à natureza do princípio, uma vez positivado. Quanto a uma eventual constitucionalização do princípio, o mesmo autor a considera antidemocrática, pois implicaria em estabelecer mais limites à liberdade individual determinados pela vontade de valorizar o bem comum. Afora isso, a própria definição do que seja bem comum é extremamente problemática, e certamente não pode ser feita no campo jurídico. De todos esses fatores, pode-se dizer, como o faz MILLON-DELSOL (1993, p. 123) que o princípio da subsidiariedade não é uma técnica com soluções prontas, mas um princípio que não pode ser normatizado, ligado a referências éticas e no qual a concretização requer uma decisão de prudência. Exige que se substitua uma política baseada na ciência por um modelo baseado na arte.<sup>20</sup>

A principal questão quanto ao princípio da subsidiariedade não é a conceituação fechada, passível de ser juridicizada, mas a construção de um modelo teórico de referimento do princípio, um modelo que sirva como parâmetro de interpretação entre as várias manifestações do princípio da finalidade. Nas palavras de RINELLA (1999, p. 38): “(..) un modello d’analisi, costruito con finalità euristiche.”. Neste sentido, o autor nos apresenta o modelo construído por Hans Stadler, em 1951. O modelo considera três elementos essenciais na análise da subsidiariedade: os sujeitos da relação, o objeto da relação e as asserções

---

<sup>20</sup> “Mais bien plutôt, une toute autre manière de considérer la politique, puisqu’il s’agit de remplacer la science – ideologie ou technocratie – par un art.” (MILLON-DELSOL, 1993, p. 123)

normativas. Quanto aos sujeitos da relação, que formam a cadeia de subsidiariedade, podem ser desde o indivíduo isolado, até o Estado (conforme o modelo, que não contava ainda com a relação entre o Estado e órgãos supranacionais, como a CE), passando por grupos menores e pela comunidade. Vale ressaltar que os papéis exercidos pelos grupos são intercambiáveis, pois um grupo que em determinada relação apresente o papel de grupo maior (sujeito ativo da relação), vai estabelecer outras relações nas quais representa o grupo menor (sujeito passivo). Quanto ao objeto da relação, pode ser qualquer encargo ou tarefa que o indivíduo, ou os grupos menores podem desenvolver de própria iniciativa e com seus próprios meios, com bons resultados. É importante ressaltar que a comunidade menor ou o indivíduo devem possuir os meios para realização de sua finalidade, caso contrário não há possibilidade de uma relação de subsidiariedade. O objeto da relação deve também estar contido em sua esfera de poder mais ampla, de forma a justificar sua ação subsidiária se necessária, ação esta que poderá ser integrativa, ou substitutiva.

A análise das asserções normativas trabalhará a tradução jurídica do princípio. A previsão normativa vai reaproximar-se dos sujeitos da relação, uma vez que o princípio será expresso conforme a relação que regular. Desta forma, a subsidiariedade será expressa pontualmente por normas diversas, relacionadas à situação concreta analisada. RINELLA (1999, (p. 41) dá o seguinte exemplo: a subsidiariedade federal contém em si o princípio da proximidade dos atos dos governantes aos governados; a subsidiariedade comunitária aquela da ação da Comunidade nos países membros como exceção, respeitando a ordem jurídica estatal, acompanha da comprovação de insuficiência do ato nacional analisado. Assim, a própria relação entre sujeitos existe em função de uma referência normativa. Dois caminhos podem ser seguidos na normatização do princípio: o primeiro, da pontual regulação normativa da aplicação específica da subsidiariedade na relação concreta analisada, e o segundo, através

da interpretação da norma geral da subsidiariedade feita através da jurisprudência. De acordo com RINELLA (1999, (p. 43):

In entrambi i casi, tuttavia, il principio di sussidiarietà è destinato ad assumere un contenuto puntuale, giuridicamente determinato e/o determinabile, dommaticamente inquadrato, posto in un contesto di riferimento normativo sufficientemente delineato. A bem guardare, sono queste le condizioni di base perché possa configurarsi una tipologia delle diverse sussidiarietà scaturenti da quella matrice comune e unitaria che è il *principio di sussidiarietà*.

Na tentativa de conceituar a subsidiariedade, não se pode esquecer o seu conceito geral, com suas respectivas partes complementares e antagônicas entre si: o dever do ente maior em respeitar a autonomia do ente menor nos encargos que esse possa assumir sozinho (priorizada a ação do ator mais próximo à demanda apresentada), e o dever de ingerência no qual o ente superior tem a obrigação de complementar ou suprir totalmente a ação do ente menor, em caso de insuficiência comprovada. Esse conceito genérico somente pode ser expresso juridicamente de forma polissêmica, nas múltiplas relações jurídicas em que se manifesta, regulado caso a caso, seja pela legislação específica do assunto, seja pela jurisprudência ao examinar o caso concreto. É claro que serão encontradas expressões do princípio contidas em princípios constitucionais e na legislação, mas a expressão terá validade somente naqueles casos específicos, e não como regra geral. Ou seja, a subsidiariedade como conceito jurídico será encontrada através da prudência casuística.

### *3.3 Aplicações do Princípio da Subsidiariedade*

Como o princípio da subsidiariedade, conforme já visto acima, se manifesta juridicamente somente através dos casos concretos, optou-se por examinar algumas de suas aplicações, seja pelo destaque atual da questão, seja pela aplicação direta ao presente trabalho.



Desta forma, a subsidiariedade poderá influir tanto nas relações internas do Estado de Direito, mormente quando este for um Estado Federado, quanto nas suas relações externas. Em relação ao direito interno, interferirá certamente no plano relacional entre o Estado e os entes federados, quanto na relação entre o Estado e os corpos intermediários e menores, componentes da sociedade civil (associações e indivíduos). Tratando das relações internacionais, interferirá tanto nas relações entre organizações internacionais (como a ONU e suas partes) e seus Estados-membros, quanto no Direito Comunitário, na relação entre a Comunidade supranacional e os Estados que a formam. Essa aplicação do princípio da subsidiariedade no direito comunitário, explícita na Comunidade Européia, foi a responsável pelo retorno recente do princípio à discussão política e jurídica.

A aplicação do princípio na Comunidade Européia responde a uma construção histórica de um modelo baseado na subsidiariedade, no qual as nações européias criaram um poder supranacional buscando se reforçar na integração, sem desaparecer (MILLON-DELSSOL, 1993, p.95). A CE constituiu-se através de uma integração progressiva, visando vários objetivos, que vão desde o econômico (unificação monetária, livre circulação de mercadorias, etc), coesão social dos Estados membros, proteção ao meio ambiente, política externa e defesa comuns, até a cooperação educacional e cultural, consubstanciando-se em um quadro institucional único (S. TORRES, 2001). A integração procura ocorrer respeitando a diversidade dos países, sua história, cultura e tradições próprias. Aqui se apresenta o principal paradoxo da Comunidade Européia, qual seja, de unificar as diversidades sem destruí-las, ou seja: como fazer essa transferência de poderes para as instâncias comunitárias sem que os Estados percam sua soberania?

O Princípio da Subsidiariedade surge como uma forma de assumir essas contradições e compreendê-las (MILLON-DELSOL, 1993, p.117), procurando estabelecer limites entre a atuação comunitária e as competências nacionais, de forma a evitar tanto um superdimensionamento da CE, quanto um esfacelamento da mesma. Essa regra, implícita já em documentos anteriores<sup>21</sup>, encontra-se explicitada no artigo 3 B do Tratado de Maastricht:

A Comunidade atuará nos limites das atribuições que lhe são conferidas e dos objetivos que lhe são cometidos pelo presente Tratado.  
Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo com o princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objetivos da ação encarada não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-membros, e possam, pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário. A ação da Comunidade não deve exceder o necessário para atingir os objetivos do presente Tratado.<sup>22</sup>

O objetivo do princípio da subsidiariedade é a atuação o mais próxima possível da comunidade local com a maior eficiência possível. Como regra geral, pode-se dizer que a competência nacional deve ser a regra e a competência comunitária a exceção. Ressalte-se que a aplicação do princípio ocorrerá somente naquelas competências concorrentes entre a CE e os Estados-membros, e não nas competências exclusivas da Comunidade. Surge aqui o primeiro problema conceptual: a definição das competências exclusivas da CE e dos Estados, assim como das competências concorrentes (comuns ou compartilhadas), não é explícita nos tratados. Isso possibilita interpretações diversas quanto à atuação da Comunidade Européia, podendo ser restritiva à essa atuação (concedendo prioritariamente aos Estados as questões não explicitamente concedidas à CE), ou ampliativa (no caso da CE exercer a regulação das questões comuns).

---

<sup>21</sup> Por exemplo, a Carta Européia de Autonomia Local de 1988 precisou que o exercício das responsabilidades públicas deve incumbir preferencialmente às autoridades mais próximas dos cidadãos (tendo em conta as exigências de eficácia e autonomia) (MILLON-DELSOL, 1993, p.103).

<sup>22</sup> Versão Codificada do Tratado que institui a Comunidade Européia (Tratado de Maastricht) Artigo 3b Jornal Oficial No. C 224 De 31/08/1992 P. 0009 Fonte: <http://europa.eu.int>, em 06/03/2003

Voltando à análise dos requisitos expressos no artigo 3 B, observa-se que esse expõe dois critérios diversos para caracterização da subsidiariedade: o melhor alcance (maior eficácia) ao nível comunitário e a insuficiência da atuação estatal. O melhor alcance é o requisito que distingue a subsidiariedade na CE do conceito geral de subsidiariedade, podendo conferir ao conceito comunitário uma maior dose de subjetividade (S. TORRES, 2001). Aliás, a indeterminação dos conceitos e da aplicabilidade dos princípios provocou os órgãos comunitários a adotarem diretrizes para fixar as regras de aplicação do princípio.

Ambos os critérios expostos estão ligados de forma a se identificarem em um só critério. Entretanto, é o requisito da insuficiência que deve ser o determinante, a fim de que se traduza melhor a relação de subsidiariedade, porque a insuficiência do ente inferior induz efetivamente à maior capacidade do ente superior. O critério de maior capacidade da instância superior é falho, no sentido de que a relação inversa não se processa da mesma forma: uma maior capacidade do ente superior pode corresponder a uma capacidade suficiente do ente menor. Dessa forma, a melhor atuação comunitária não pode justificar sozinha uma intervenção da Comunidade (MILLON-DELSOL, 1993, p. 109). Se o requisito da melhor atuação for aplicado unicamente ao caso, sem a comprovação da insuficiência, pode se transformar em um critério de ação centralizadora. Para que se garanta uma verdadeira união de diversidade, o princípio da subsidiariedade precisa se redefinir e deve assumir duas exigências paradoxais e complementares: a proximidade da comunidade na ação; e a incapacidade dos Estados, caso que justificaria a atuação da CE.

Outra questão importante é a intensidade da intervenção comunitária, isto é, como se deve realizar a intervenção. Para certificar-se da existência da dupla condição necessária à atuação comunitária (insuficiência e maior eficácia), Silvia Torres (2001, p. 206) sugere que

se examine a questão conforme as seguintes diretivas: 1) análise da extensão dos efeitos – a questão deve apresentar aspectos transnacionais que não possam ser resolvidos pela atuação dos Estados; 2) a manutenção da CE – as atuações isoladas dos Estados-membros ou a não-intervenção poderiam entrar em conflito com os requisitos do Tratado, ou prejudicar os Estados-membros; 3) Benefício da atuação – o Conselho deve provar que a atuação comunitária proporcionaria claros benefícios em comparação com a ação estatal. Por sua natureza peculiar, também se pede a atuação comunitária com base na subsidiariedade nos casos de catástrofes e de conflitos graves. Quanto à intensidade da intervenção, deve-se utilizar o princípio da subsidiariedade (buscando a preservação da diversidade e autonomia) através do viés da proporcionalidade. Portanto, a ação comunitária não deve ser desproporcional aos objetivos visados, e somente devem ser utilizados os meios coercitivos (intervenção direta) como último recurso, preferindo o incentivo ou o subsídio, à medida que esses atingirem os objetivos buscados.

Ressalte-se quanto à aplicação do princípio da subsidiariedade no sistema comunitário que se deve ter em conta o fato do referido princípio não se submeter à normatização, pela sua maleabilidade característica. A flexibilidade, que permite uma grande adaptação às situações concretas, é essencial para que seja atingido o fim específico naquela situação. Essa evolução ao arbítrio dos fatos faz do princípio da subsidiariedade uma expressão da virtude política da prudência, permitindo que as instâncias nacionais, regionais e locais determinem os contornos das finalidades comuns na suas respectivas situações específicas (MILLON-DESSOL, 1993, p. 112), sendo para isso necessário uma conformação específica da comunidade que mantenha a idéia de um interesse geral da comunidade como uma cláusula aberta e em discussão. Do contrário, a realização dos fins comunitários sobreporá a atuação nacional de tal forma que eliminará a autonomia estatal.

O princípio da subsidiariedade tem sua atuação bastante presente na forma federada de Estado, sendo a própria idéia do federalismo uma concretização política desse princípio. O federalismo está fundado na autonomia dos Estados membros, pressupondo a distribuição de competências entre as partes estabelecidas constitucionalmente (BERTOLO, 2002, p. 418). A essência do sistema federativo é essa repartição de competências, pois permite a descentralização do poder; e tem como fundamentos a diversidade e o pluralismo de interesses, concluindo-se dessas assertivas a importância do princípio da subsidiariedade no Estado Federal, por ser o instrumento para que a Federação possa alcançar sua finalidade da forma mais adequada (S. TORRES, 2001, p. 211-212).

A subsidiariedade está implícita no princípio federativo, forma política de descentralização expressa como estrutura governamental. O princípio federativo implica que a comunidade maior ou central realize somente o que as menores não possam fazer autonomamente, o que é expressão da atuação do princípio da subsidiariedade. A descentralização política concretiza-se de diversas formas, mas tem no Estado Federal o seu destaque, sendo uma consequência da aplicação política da subsidiariedade. A aplicação do princípio da subsidiariedade é vista hoje inclusive como uma forma de superação da chamada crise do federalismo, que ocorreu pela tendência à centralização ocorrida nesse sistema nos últimos anos. Essa tendência foi acentuada involuntariamente pelo advento do chamado federalismo cooperativo, que se sobrepôs ao modelo dual originário, estabelecendo competências comuns e concorrentes entre os níveis central e local, buscando a resolução conjunta de problemas sociais e econômicos.

O princípio da subsidiariedade pode auxiliar na redefinição do desenho de competências constitucional, proporcionando meios para harmonização da atuação dos poderes públicos nos vários níveis, permitindo uma atuação conjunta renovada entre esses atores (S. TORRES, 2001). Analisando especificamente o federalismo brasileiro da Constituição Federal de 1988, observa-se que a Carta desenhou um federalismo cooperativo, prevendo competências comuns e concorrentes ao lado das privativas e exclusivas. A incorporação do princípio da subsidiariedade encontra-se mais explicitamente no Art. 23 da Cf/88, ao estender a competência comum ao município, e mais: ao elevá-lo ao patamar de ente constitutivo da organização político-administrativa brasileira (S. TORRES, 2001, p. 244), atribuindo-lhe competências ligadas ao trato de interesses locais e autonomia na sua organização.

A descentralização política há de corresponder à descentralização administrativa estatal, como concretização da subsidiariedade em um nível jurídico interno. A descentralização administrativa tem se demonstrado como uma tendência contemporânea, a fim de acabar com uma estrutura estatal burocratizada e ineficiente, no rastro de uma recomposição do Estado-Providência e de uma transição a um novo modelo. A par de outros instrumentos, como as privatizações, a descentralização administrativa implica na concretização do princípio da subsidiariedade, tanto nos diversos níveis administrativos internos como nas relações do Estado com os entes privados.

No caso brasileiro, ao lado das modificações realizadas, algumas áreas já nasceram por assim dizer descentralizadas, permitindo a sua co-gestão pelo Estado e pela sociedade civil, conforme determinação da própria Constituição Federal. Entre as áreas que prevêm uma cooperação entre Estado e entes privados, encontram-se a seguridade social (art. 194, VII), a

assistência social (art. 204, I), a saúde (art. 197 e 198, III), a educação (art. 205 e 206, VI), a cultura (art. 216, §1º), o meio ambiente (art. 225), a proteção à criança e ao adolescente (art. 227, §1º ). Conforme já foi tratado em capítulos anteriores, especificamente na área da assistência social é significativa a participação comunitária através de instituições privadas e sem fins lucrativos. De acordo com Silvia Faber Torres (2001), os modelos colaboracionais pertinentes à delegação social são dos mais inovadores, coordenando atividades estatais e privadas com objetivos comuns. Ressalte-se que a presença do Estado no setor assistencial é irrenunciável, tanto como executor direto das políticas sociais como no papel de fiscal e coordenador da atuação de entidades não-estatais.

A mesma autora (S. TORRES, 2001, p. 179) destaca que os serviços sociais e assistenciais não devem forçosamente ser executados pelo ente estatal, visto que o poder público atua aqui subsidiariamente à sociedade, transferindo as atividades pertinentes do aparelho estatal para entidades sociais, sem perder contudo a sua característica de agente subsidiário, tanto fiscalizando as atividades como fomentando-as, através de incentivos fiscais. Essa descentralização parte da premissa que o interesse público constitui-se em uma finalidade também da sociedade, não sendo exclusiva do Estado e, portanto, legitimamente confiados à esfera pública não-estatal, na qual deve permanecer a solidariedade como valor essencial, assim como deve ocorrer no setor estatal.

Conclui-se que o princípio da subsidiariedade permite o compartilhamento do poder entre o Estado e a sociedade, de forma que o aparelho estatal não monopolize as atividades consideradas de interesse público, até porque a sociedade tem o direito primordial de exercer essas atividades. O Estado nesta relação deve permanecer como um colaborador, um fiscal e uma garantia, de forma que os entes privados não fiquem abandonados em áreas estratégicas.

No caso específico do setor assistencial, a atuação da sociedade civil não é secundária, mas essencial ao setor<sup>23</sup>. A atuação do Estado deve ser primordialmente de incentivo, no qual o fomento representa papel essencial. Os incentivos tributários (isenção, anistia, imunidade) são instrumentos dos mais eficientes nessa política, e mais, tratando-se do exercício de uma função de interesse público, não deve ser cobrado tributo sobre essa atividade. Do contrário, a própria atividade estatal deveria ser tributada. Além disso, as atividades da sociedade civil desoneram o Estado, posto que se inexistentes deveriam necessariamente ser providas pelo próprio. O exercício dessas atividades propicia uma diversificação nas propostas de serviços assistenciais, bem como a participação e fiscalização cada vez maior da sociedade, instrumentos na verdadeira concretização da democracia.

---

<sup>23</sup> A exemplo, tem o caso dos benefícios de prestação continuada, nos quais o idoso e a pessoa portadora de deficiência somente receberão o benefício caso não tenham condições de prover seu sustento próprio ou o pela sua família, colocando, portanto a família como primeira responsável, e a atuação do Estado como tipicamente subsidiária. Art. 203, 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”.



## PARTE II - A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### CAPÍTULO 1 – REVISITANDO O TEMA

#### 1.1 *Natureza Jurídica das Imunidades*

O assunto das imunidades tributárias remete à própria origem do tributo e sua regulação nas várias transformações sofridas pelo Estado. Conecta-se com a própria soberania estatal e o poder tributário derivado dessa soberania, bem como aos próprios limites desse poder.

No Estado Democrático de Direito, a regulação de poderes estatais e de direitos fundamentais estabelece-se sempre na Constituição. Esta detém exclusividade no tratamento desses assuntos, podendo tais normas estar explicitamente na própria carta constitucional, ou serem descobertas, através da interpretação jurisprudencial (como ocorreu no caso americano). Certamente, o estabelecimento de limites ao poder estatal e estabelecimento de limites às respectivas competências não podem estar ao sabor da conveniência do legislador ordinário. Conforme a lição do constitucionalista português CANOTILHO (1998, p.241):

O princípio da supremacia da Constituição exprime-se também através da chamada *reserva da Constituição* (*Verfassungsvorbehalt*). Em termos gerais, a *reserva da Constituição* significa que determinadas questões respeitantes ao estatuto jurídico do político não devem ser reguladas por leis ordinárias, mas sim pela Constituição. (...) A reserva da Constituição concretiza-se sobretudo através de dois princípios: o princípio da tipicidade constitucional de competências e o princípio de constitucionalidade de restrições a direitos, liberdades e garantias. Na definição do quadro de competências, as funções e competências dos órgãos constitucionais do poder político devem ser exclusivamente constituídas pela constituição, ou, por

outras palavras, todas as funções e competências dos órgãos devem ter fundamento na Constituição e reconduzir-se às normas constitucionais de competência.

Nos termos do mestre português, além da regulação de competências, a reserva da Constituição significa que as restrições a direitos, garantias fundamentais e liberdades presentes em nível constitucional só podem ser feitas através da Carta Constitucional ou por lei autorizada expressamente pela primeira, nos termos por ela restritos.

O sistema tributário e dentro deste o assunto específico da presente pesquisa, as imunidades tributárias, não podem se escusar de cumprir esta mesma sistemática. Portanto, a regulação das competências tributárias dos entes federativos e as limitações ao poder tributário estão presentes na Constituição Federal de 1988, em seu Título VI (Da Tributação e Do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional). Especificamente, na dicção do Artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal encontram-se as imunidades mais relevantes:

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) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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; e
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

Conforme Ramos Filho (1999, p. 48), estabelecem-se aqui contornos nítidos, de modo que o âmbito da competência tributária constitucionalmente outorgada resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras. Neste sentido, leciona Torres (1999, p.4):

O tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é *totalmente limitado por essas liberdades*. O aspecto principal da liberdade - o de ser negativo ou de erigir o *status negativus* - é o que marca verdadeiramente o tributo (..)

As imunidades encontram-se, portanto, como um instituto no campo das limitações ao poder de tributar, ou de estabelecimento de garantias ao contribuinte. No entanto, qual a origem do instituto e sua natureza?

Segundo Ricardo Lobo Torres (1999), as imunidades tiveram sua natureza transformada, desde seu surgimento no Estado Patrimonialista até sua atual conformação no Estado Fiscal. Originalmente, no Estado Patrimonialista do século XIII ao século XIX, a imunidade estava diretamente ligada aos estamentos dominantes, como prerrogativa da nobreza feudal e da Igreja. As imunidades eram essencialmente privilégios da nobreza e do clero.

Posteriormente, com a criação de uma nova ordem estatal a partir das Revoluções Oitocentistas, e o surgimento do chamado Estado de Direito, a ordem tributária e as imunidades assumem renovadas características. No esteio do ideal liberal, as imunidades passam a significar “limitações do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo. O Estado Moderno é um expropriador, que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos” (1999, p.41). Neste processo, as imunidades adquirem ‘colorações democráticas’, especialmente no constitucionalismo norte-americano.

No Brasil, a primeira referência se fez na Constituição de 1891, por obra de Rui Barbosa (inspirado na normatização norte-americana). A extinção da imunidade da nobreza foi declarada na própria Constituição de 1824.

Tratando da natureza jurídica da imunidade tributária no Liberalismo, apresenta-se esta de forma bastante controversa, predominando três teses básicas sobre o tema. A primeira

considera a imunidade como limitação do poder fiscal; a segunda, como autolimitação da competência tributária; e a terceira, como espécie de direito fundamental.

A imunidade como *limitação do poder fiscal* surge baseada nas idéias do constitucionalismo americano. As imunidades seriam emanadas da própria liberdade, que não poderia ser defendida sem a existência destas proteções. O controle deste poder de tributar deveria ser realizado, segundo Marshall (*apud* TORRES, 1999, p. 43), não apenas através da confiança, mas “pela representação, pela estrutura de governo e pela supremacia da Constituição(..)”.

No caso brasileiro, as imunidades foram inseridas por Rui Barbosa na Constituição de 1891 com o mesmo sentido que tinham no constitucionalismo norte-americano. A liberdade tem o sentido de *intributabilidade*, pois do contrário ela não se instrumentaliza. Também partilhou desta mesma posição, ao classificar as imunidades por seus efeitos, como *limitações constitucionais ao poder de tributar* (título de sua famosa obra de 1951), o insigne mestre Aliomar Baleeiro. Sob sua inspiração, aliás, foram redigidos os artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal de 1988.

O advento do Positivismo trouxe uma nova concepção de imunidade, desvinculando-a dos direitos humanos e estabelecendo-se o poder tributário como ilimitado ou sujeito somente à *autolimitação* (*Ibidem*, p.44). A configuração da liberdade como um direito constituído e do poder tributário como ilimitado acaba por equiparar a norma imunizante à espécie de isenção. O poder tributário, como atributo da soberania estatal territorial acaba por identificar-se a uma estatalidade incondicionada (*op. cit.*, p. 47), na qual a regulação dos direitos fundamentais vincula-se apenas ao princípio da legalidade, permanentemente aberto

pela Constituição ao Poder Legislativo. Dessa forma, no Brasil, as imunidades (que surgiram nos moldes do liberalismo norte-americano) passam a necessitar de uma adaptação a esse novo modelo teórico. Essa tarefa foi empreendida pelos juristas brasileiros, especialmente da vertente normativista, que transformaram toda a questão das imunidades na simples dúvida se era uma limitação constituída simultaneamente ou em momento imediatamente posterior à criação do poder tributário (que, neste caso, nasceria ilimitado).

A tese da autolimitação da competência tributária surge dentro do normativismo em seu maior vigor, distinguindo-se somente neste a polarização, conforme acima referido, a respeito do momento da constituição da limitação do poder tributário. Essa discussão doutrinária acaba por trazer a confusão entre imunidade e não-incidência constitucionalmente qualificada. Percebe-se na doutrina nacional a aproximação teórica a uma das duas correntes, como com raras exceções, na opinião de Ricardo Lobo Torres (1999, p. 49), que apresenta uma classificação da doutrina em dois campos. Defendendo a tese da autolimitação na própria constituição da competência tributária (tese da *imanência da autolimitação*) estariam Gilberto de Ulhôa Canto, Celso Bastos, A.R. Sampaio Dória, Geraldo Ataliba, e Sacha Calmon Navarro Coelho. Em defesa da outra tese (constituição ilimitada do poder tributário e posterior supressão constitucional da competência tributária), os seguintes autores: Amílcar de Araújo Falcão, Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro Moraes e Souto Maior Borges. Apesar do risco de simplificação, esta classificação possibilita perceber semelhanças e diferenças nos conceitos doutrinários de imunidade tributária.

Como idéias centrais desta corrente normativista, pode-se citar a seguinte síntese de DERZI, feita em notas à obra de Aliomar Baleeiro (1999, p.225-226):

Do ponto de vista jurídico, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. É regra jurídica, com sede constitucional;

2. é delimitativa ( no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição a certos fatos especiais e determinados.
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.

A crítica que se estabelece apenas discute o aspecto do momento do nascimento da imunidade, conforme se pode observar das inferências de RAMOS FILHO (1999). Nas conclusões do referido estudo, o autor critica duas posições contrárias à sua e defende a autolimitação da competência tributária:

Feitas essas considerações, meditando sobre a regra jurídica da imunidade, somos levados a concluir que:

- a) a imunidade não é uma 'limitação constitucional ao poder de tributar', pois o campo constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência tributária dos entes dotados de poder político, que já nasce previamente reduzida pela exclusão de pessoas ou fatos, postos fora da área tributária;
- b) a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que a competência tributária de cada uma das pessoas jurídicas é obtida com a *conjugação simultânea* de dois grupos de normas constitucionais: a) regras positivas de atribuição de competência e b) regras negativas de atribuição de competência, nas quais localiza-se a imunidade;
- c) os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária são regras de competência, expostos por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou negativos, e que congregadas às demais (regras positivas de atribuição de competência), produzem o campo dentro do qual as pessoas investidas de poder político haverão de operar, legislando sobre matéria tributária;
- d) as regras de imunidade dirigem-se, pois, ao legislador ordinário, tendo em vista que a competência impositiva foi atribuída como autorização para tributar determinados fatos ou pessoas e, simultaneamente, como proibição de que determinadas pessoas ou coisas fossem tributadas;
- e) a regra jurídica da imunidade deve ser conceituada como regra de competência tributária e não apenas de proibição da incidência do preceito que tributa, posto que a não- incidência, no caso, decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributante, mas não é essência da norma de imunidade, sendo apenas uma consequência desta;
- f) a regra de imunidade encontra-se no próprio conteúdo da competência impositiva, inserindo-se no plano das regras de competência, ou mais precisamente, das regras negativas de competência. (1999, p. 55)

Acredita-se que, de um ponto de vista teórico normativista, estas são as conclusões mais coerentes a que se possa chegar. No mesmo sentido lecionam outros autores consagrados, como DERZI (em notas à obra de BALEEIRO, 1999, p. 15-16):

Podemos conceituar as imunidades como regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio da redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário.

Apesar da possível dedução que se poderia fazer sobre o substrato lógico que permite à autora falar em “não-competência”, como reservas colocadas anteriormente à formação da Constituição, seria uma inferência feita a partir do pensamento da autora, mas que não se mostra claramente em seu texto. A análise dos elementos que esta faz no mesmo texto confirma a hipótese acima (em notas à obra de BALEEIRO, 1999, p.16):

Podemos destacar assim que:

1. a imunidade é sempre norma constitucional, denegatória do poder tributário (como aliás realça a doutrina nacional, unanimemente. Entre outros, além de Aliomar Baleeiro, assim lecionam Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza);
2. a norma de competência, constitucionalmente posta, resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – imunidade;
3. as imunidades são endógenas em relação às normas atributivas de poder tributário, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para lhes reduzir o âmbito de abrangência;
4. são negações parciais, um *nonsense*, se analisadas isoladamente;
5. não se confundem com a incompetência deduzida ou inferida, da qual também resultam direitos para os contribuintes, tão eficazes quanto aqueles expressos nas próprias imunidades;
6. distinguem-se das isenções, que se dão no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar, guardando com elas apenas o ponto analógico que também são negações parciais;
7. não se confundem com os princípios jurídicos.

Atualmente, esta concepção de limitação do poder de tributar, ou de não competência tributária do ente estatal tem dado lugar a uma nova concepção, a idéia das imunidades como um direito fundamental, devendo receber do Estado todas as garantias correspondentes. Na Alemanha, a antiga noção de uma reserva constitucional e incondicionada de poder tributário foi substituída pelo reconhecimento desta limitação do poder tributário por direitos fundamentais preexistentes. No Brasil, o reconhecimento da imunidade dessa forma foi feito

primordialmente por Pontes de Miranda, que classificou as imunidades como espécie de direito fundamental, colocado em uma relação de oposição ao poder estatal (TORRES, 1999, P. 53). Essa modificação está sendo consolidada através das posições do próprio Supremo Tribunal Federal em seus julgamentos, conforme será analisado no próximo item.

## 1.2 *Conceituação de Imunidade Tributária*

De acordo com a posição adotada relativamente à natureza jurídica da imunidade tributária, busca-se uma conceituação coerente do instituto e neste sentido, várias hipóteses foram formuladas pela doutrina.

A conceituação da imunidade unicamente como não competência tributária apresenta vários problemas, mas dois deles podem ser destacados como relevantes (TORRES, 1999, p. 50): a confusão gerada entre *imunidade e não-incidência constitucionalmente qualificada*, pois dessa forma a imunidade assemelha-se consideravelmente a este tipo especial de não-incidência.

De acordo com o autor, outra importante falha na conceituação é a dificuldade de percepção que as imunidades são direitos fundamentais, e mais, que estão ligadas a papéis importantes no Estado de Direito. A visão da imunidade como delimitação da competência tributária não explora a fundo a questão da real natureza jurídica deste instituto.



Para Ricardo Lobo Torres, (1999, p. 51), a imunidade tem que ser vista como uma “(..)limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes”. A imunidade seria uma espécie de manifestação destes direitos, específica do campo tributário. Não é, portanto, uma manifestação da soberania estatal, nem uma mera autolimitação do poder tributário.

Apesar da doutrina brasileira haver adotado uma postura positivista, e mais especificamente, normativista, a jurisprudência tem demonstrado notáveis avanços, como bem demonstraram os votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Emenda Constitucional n. 03.

A referida Emenda Constitucional n<sup>o</sup> 03, de 17.03.1993, teve como objetivo a autorização para instituição de um Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), criado posteriormente pela Lei Complementar n<sup>o</sup>77/93. A autorização para sua criação por emenda constitucional objetivou afastar o referido imposto de exigências previstas na própria Constituição Federal, como a anterioridade, o respeito às imunidades; enfim, afastar do referido imposto as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Argüida a inconstitucionalidade da referida Emenda Constitucional através da Ação Direta de Inconstitucionalidade n<sup>o</sup>939/DF, ajuizada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio – CNTC, foi julgada pelo Tribunal Pleno em 15/12/93, tendo

como relator do feito o Ministro Sydney Sanches. A discussão ateve-se essencialmente aos seguintes pontos, expresso na Ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade<sup>24</sup>:

EMENTA – Direito Constitucional e Tributário

Ação direta de Inconstitucionalidade de Ementa Constitucional e de Lei Complementar. IPMF. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, ‘b’, e VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição Originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da C.F.).

2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, ‘b’ e VI da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):

1º – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art.60, § 4º, inciso IV, e art. 150, III, ‘b’ da Constituição);

2º – o princípio da imunidade recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, ‘a’, da C.F.);

3º – a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art.150, III) sobre:

‘b’): templos de qualquer culto;

‘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; e

‘d’):livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

3. Em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’ da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. nº 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucional julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

A relevância dessa decisão estabeleceu-se na discussão sobre a natureza dos direitos fundamentais, sua fundamentação, bem como o abrigo contra modificações (ou contra ‘escavação interna’, não restringindo a essência do direito fundamental, conforme expresso, e.g., na Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, art. 19, 2) por legislação

<sup>24</sup> Foram utilizados aqui trechos do trabalho da autora que foi apresentado junto ao Programa de Pós-graduação em Direito da UFRGS intitulado: “Direitos Fundamentais e Princípios Tributários: o caso do I.P.M.F.”. Posteriormente, publicado pela Revista Vydia, Santa Maria, v. 22, n. 39, p. 113-139, jan./jun. 2003, sob o título: “Direitos Fundamentais e Princípios Tributários: Um Estudo de Caso.”

ordinária, ou, no caso examinado, por emenda constitucional. Provocou-se o pronunciamento do Supremo, no tocante a limitações a emendas constitucionais, do reconhecimento das garantias tributárias como direitos fundamentais (embora limitado pela própria ementa àqueles enunciados expressamente no acórdão), enfim sobre a relação entre direitos fundamentais e a própria ordem tributária (CEZNE, 2003, p. 129).

Como resultado no julgamento da ADIn 939-7, a anterioridade foi considerada como uma espécie de garantia individual do contribuinte, a partir da interpretação do Art. 5º, em seu parágrafo segundo, que abre o elenco dos direitos fundamentais a “outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”; seguiu-se a isto o reconhecimento de que os direitos e garantias individuais são protegidos por cláusula pétrea, segundo a dicção do Art. 60, parágrafo quarto, inciso IV, abrangida a imunidade através desta interpretação neste rol constitucionalmente abrigado de eventuais emendas constitucionais.

A imunidade recíproca foi o único ponto de unanimidade na decisão da ADIn 939-7. Todos os Ministros do Supremo Tribunal a reconheceram como uma garantia da Federação. A imunidade recíproca seria uma forma de exteriorização da própria isonomia das pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), decorrente do sistema federativo adotado pelo Brasil desde o início da República. Desta forma, a Emenda Constitucional nº 3/93, afastando a imunidade recíproca no caso do I.P.M.F., feriu o disposto no Artigo 60, parágrafo 4º, inciso I da Constituição Federal, que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado (CEZNE, 2003, p. 134)

Já em relação as outras imunidades, feridas também pela mesma emenda constitucional, não havia cláusula explícita no referido Artigo 60, de forma que o Supremo Tribunal Federal foi obrigado a reconhecer estas como espécie de “direitos e garantias

fundamentais”, apoiando-se na redação do inciso IV do referido artigo para colocá-las também como cláusulas pétreas (conforme observa TORRES, 1999, p. 55-56).

A nova conceituação das imunidades é derivada da crítica histórica ao Positivismo feita depois da Segunda Grande Guerra. Através desta, há uma reaproximação dos direitos de liberdade com o direito natural – os direitos públicos subjetivos e os direitos morais. Retorna-se à idéia de direito fundamental como expressão de um direito natural, preexistente à Constituição e ao Estado. Os direitos naturais passam a ser vistos como inerentes a própria natureza humana, sendo que ao Estado cabe apenas a função de garanti-los, Segundo TORRES (1999, p. 59-60):

Porém, os direitos de liberdade não pairam abstrata e eternamente com o mesmo conteúdo, eis que sofrem modificações e se adaptam às novas realidades históricas. Importantíssima também foi a recuperação da idéia de *direito público subjetivo*. Bachof inverteu os termos da proposta anterior de Jellinek, com afirmar que ‘os direitos preexistentes (*vorgegebenen Rechte*) do indivíduo determinam a ordem jurídica, mas a ordem jurídica não determina aqueles direitos’.

Assim, a imunidade deve ser vista como preexistente ao Estado Fiscal, uma qualidade essencial da pessoa humana e correspondente a um direito subjetivo que a torna incólume à ordem jurídica tributária objetiva. Essa é uma nova concepção sobre imunidades, relacionada ao exercício de liberdades, delimitadas através da regulação constitucional, mas que não obstante possuem um núcleo essencial que deve ser preservado, exigindo a abstenção do Estado. Não significa que esses direitos absolutos sejam ilimitados, mas apenas que valem categoricamente nos limites traçados pela Constituição. Os limites constitucionais “derivam da própria liberdade e da legalidade e ditadas pela necessidade de se eliminarem as suas contradições, ao fito de lhes evitar a destruição (..)”(TORRES, p. 65).

Através das imunidades, as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário. Essas liberdades são pré-constitucionais e pré-estatais, inalienáveis e inerentes ao gênero humano, como desdobramentos da fundamental dignidade da pessoa humana. Demonstra-se esta concepção especialmente no direito norte-americano, no qual as imunidades não se encontravam explicitadas no texto constitucional, mas em formas deduzidas através da construção jurisprudencial da Suprema Corte.

Nesse sentido, as imunidades não podem ser suprimidas nem por emenda constitucional, pois pelo teor do art. 60, § 4º, IV da CF/88, os direitos fundamentais não podem ser objeto de modificação sequer por emenda à Constituição. A extensão da validade das imunidades é semelhante a dos direitos fundamentais: *erga omnes* (neste mesmo sentido, são também irrevogáveis). Dessa forma, podem ser opostas ao próprio Estado, vinculando mesmo o constituinte, assim como vinculam contra atos de terceiros, impedindo que estes possam de algum modo coibir o exercício das imunidades. Portanto,

(..)órgãos paraestatais e empresas criadas pelo Estado não poderão cobrar ingressos que ofendam as liberdades fundamentais, mesmo que não categorizados como imposto, taxa ou contribuições. Essa extensão da validade das imunidades fiscais, que os alemães chamam de validade fiscal dos direitos fundamentais (TORRES, 1999, p. 83-84)

Pode-se concluir que o reconhecimento das imunidades tributárias como direitos fundamentais é possível e necessário, mediante o tratamento doutrinário que esses tem recebido da doutrina, e mais: o fato de serem reconhecidas como direitos fundamentais vai alterar a relação entre a legislação infraconstitucional e a previsão constitucional, mas não impedirá a regulação das imunidades, nos limites traçados pela Constituição.

### 1.3 Classificação das Imunidades

Tratando da questão da classificação das imunidades, estas podem ser classificadas sob várias formas, conforme o aspecto analisado especificamente pela doutrina. Podem ser analisadas sob o aspecto de previsão constitucional (há imunidades explícitas e implícitas na Constituição); em relação à incidência jurídico-econômica (imunidades subjetivas e objetivas); ao objeto atingido pela imunidade (todos os tributos ou somente alguns deles, como impostos, contribuições sociais, taxas); e em relação à necessidade de regulação infraconstitucional (se condicionadas ou incondicionadas).

As imunidades podem receber tratamento diverso pela Constituição de cada país, ganhando relevância neste aspecto a família a que o país se incorpora: a família da *common law*, na qual a tradição é a de que o direito seja construído e revelado pela jurisprudência dos tribunais, ou a família romano-germânica (também chamada de *civil law*), em que as normas jurídicas explicitadas pelo legislador adquirem maior relevância.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Conforme René David (1996, p. 16-17), poder-se-ia agrupar os direitos contemporâneos em três grandes grupos que ocupavam situações de destaque: a família romano-germânica, a família da *common law* e a família dos direitos socialistas (embora esta última, na sociedade atual, tenha perdido o papel de relevância, na nova ordem mundial). Obviamente, vão existir espécies de direitos que não se encaixam perfeitamente nestes modelos, com certas peculiaridades (como o direito muçulmano e o direito hindu). Entretanto, essas famílias possuem cada qual características próprias, e foram adotadas por um grande número de países, através da colonização e da própria necessidade de modernização de seus direitos. Além da diversidade quanto às suas origens, coloca-se como importante fator de diferenciação destes sistemas a hierarquia das fontes nestes sistemas (embora haja temperamentos, que aproximam os dois sistemas hoje): a família romano-germânica tem como sua principal fonte as normas legisladas, enquanto na família da *common law*, a fonte principal é a jurisprudência dos tribunais. Isto não significa que, respectivamente, a jurisprudência não tenha importância no sistema romano-germânico, ou que não exista o recurso à fonte legislativa, na *common law*. Apenas expõe-se o ponto de vista segundo o qual os juristas da *common law*, via de regra, não se sentem à vontade na aplicação das regras de direitos da legislação, e vão procurar rapidamente envolvê-la em interpretação jurisprudencial que baseie a sua aplicação.

Assim sendo, a Constituição de cada país pode explicitar as imunidades que visa proteger em seu texto, ou estas podem estar implícitas no sistema e serem desveladas através da interpretação judiciária. Como exemplo, há a Constituição norte-americana, em que as imunidades foram fruto da interpretação jurisprudencial da Suprema Corte. Conforme DAVID (1996, p. 397):

A Constituição dos Estados Unidos foi interpretada, por princípio, com grande flexibilidade. Os juízes do Supremo Tribunal dos Estados Unidos, neste aspecto, pelos seus métodos de interpretação, anteciparam os métodos teleológicos enaltecidos na França por Jossierand. A Constituição dos Estados Unidos, declarou o juiz Hugues, é o que dizem os juristas. Todo o desenvolvimento do direito nos Estados Unidos, a distinção do direito federal e do direito dos Estados, e a própria história dos Estados Unidos foram comandados pela interpretação dada pelo Supremo Tribunal a certas fórmulas da Constituição dos Estados Unidos.

Em relação ao objeto atingido pela imunidade, estas podem ser gerais, atingindo todo o conjunto dos tributos (como exemplo na Constituição Federal Brasileira de 1988, há a imunidade de locomoção e de comércio interlocal, prevista no Art. 150, inciso V), ou específicas, alcançando somente alguns deles, como impostos (Art. 150, VI da CF/88), contribuições sociais (a imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 195, § 7º da CF/88) ou taxas.

Tratando especificamente da incidência jurídico econômica, as imunidades podem ser subjetivas ou objetivas. As imunidades pessoais, ou subjetivas, são vinculadas a pessoas específicas, como as imunidades presentes no Art. 150, VI, 'a', 'b' e 'c'. Conforme TORRES (1999), aqui há também a participação de elementos objetivos (patrimônio, renda ou serviços) que, entretanto, atuam aqui de forma subalterna.

As imunidades subjetivas são conferidas em razão das qualidades de uma pessoa, física ou jurídica, protegendo bens e atos vinculados àquelas pessoas que seriam tributados se

não existisse a imunidade (ROCHA, 1999, p.116). Estas imunidades protegem as pessoas da incidência de impostos diretos, que repercutiriam diretamente sobre o patrimônio destes entes. Em relação aos impostos indiretos, via de regra não estão sob o abrigo desta espécie de imunidade, visto que o ônus financeiro repercute sobre o consumidor (segundo TORRES, 1999, p. 92).

Em relação às imunidades objetivas, ou reais, estas vedam a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias, protegendo-os originalmente contra a incidência de impostos indiretos, como ICMS e IPI (TORRES, 1999, p.92). O exemplo de imunidade objetiva dado pela Constituição Federal brasileira de 1988 é o da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (ROCHA, 1999, p. 116) que não pode ser estendida em razão de considerações de ordem pessoal. Todavia, a classificação das imunidades deve ser vista como um recurso didático, precisando ser considerada relativamente. Segundo CARRAZA (*apud* ROCHA, 1999, p.117), “(..) a imunidade é sempre subjetiva, pois invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.”

Trabalhando com a questão da regulação infraconstitucional das imunidades, encontram-se duas espécies distintas: imunidades condicionadas e incondicionadas. A classificação vai depender, obviamente, das estruturas presentes especificamente em cada constituição. No caso brasileiro, a Constituição possui imunidades incondicionadas, nas quais não há necessidade de nenhuma forma de regulação infraconstitucional necessária à sua eficácia plena, e imunidades condicionadas, que tem alguns de seus requisitos definidos em lei, portanto somente se completam em seu sentido quando da edição dessa lei.



Deve-se ponderar, entretanto, que a incondicionalidade destas primeiras imunidades refere-se a eventuais normas infraconstitucionais, estabelecendo a prescindibilidade das mesmas. Não significa que não haja condições expressas na própria Constituição. A própria imunidade recíproca sofre condições expressas na CF/88, de acordo com os parágrafos 2º e 3º do Art. 150:

§2º . A vedação do inciso VI, 'a', é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§3º As vedações do inciso VI, 'a', e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas, regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Da mesma forma, sofrem limitações constitucionais as imunidades referentes aos templos de qualquer culto (conforme a própria doutrina, abrigando a instituição religiosa e não somente sua construção), expressas no parágrafo 4º do mesmo artigo, que refere: “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”.

Já em relação à imunidade presente no art. 150, inciso VI, alínea “c”, verifica-se a necessidade da obediência a certos princípios, que necessariamente estarão previstos em legislação infraconstitucional. Aqui, o condicionante é atrelado às instituições sem fins lucrativos, especificamente às condições para receber essa denominação e para o exercício da imunidade, previstas em lei (BARRETO, 1999, p. 23).

A única questão a ser refletida é: a que espécie de lei se refere o artigo da Constituição, lei ordinária ou lei complementar? Como se sabe, na Constituição brasileira há a

previsão de duas espécies de leis, com quorum diverso, e objetivos também diversos. A lei complementar, conforme o próprio nome já traduz, teria a função de complementar a Constituição, e com tal papel, necessitaria de um quorum especial para sua aprovação, conforme o Art. 69 da CF/88. Em matéria tributária, especificamente as funções da lei complementar estão expressas no Art. 146 da CF/88, sendo que uma delas seria a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, na qual se inclui a imunidade.

A lei ordinária somente exige o quorum simples para a sua aprovação. Interpretando a Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a lei, para ser complementar, deve ser expressamente exigida como tal pela própria Constituição. Na referência apenas ao termo lei, entender-se-ia lei ordinária. Já a posição contrária defende que o legislador ordinário não tem o poder de conceituar o papel dessas entidades, pois desta forma estaria sendo concedido a ele o poder de limitar a imunidade, chegando mesmo ao ponto de extingui-la, de fato. Essa polêmica definição, que encontra argumentos em ambas as partes, será tratada posteriormente, no capítulo referente ao regime das imunidades na Constituição Federal de 1988.

Deve-se observar, em relação às várias classificações das imunidades, que são meramente doutrinárias e objetivam a melhor compreensão do instituto, bem como que vão variar de acordo com a configuração do instituto em cada país<sup>26</sup> e na sua legislação específica. Vale ressaltar, por fim, a afirmação de TORRES (1999, p.75):

Tendo em vista que as imunidades são predicados dos direitos fundamentais e considerando-se que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF, nem em qualquer elenco organizado pela doutrina, segue-se que as imunidades ainda que ausentes do art. 150, serão tantas quantos forem os correspondentes direitos de liberdade explícitos ou implícitos.

---

<sup>26</sup> No próximo capítulo, serão analisadas especificamente as imunidades presentes na Constituição Federal Brasileira de 1988.

## **CAPÍTULO 2 – AS IMUNIDADES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

### *2.1 Antecedentes Históricos*

Historicamente, observou-se uma grande ampliação e evolução normativa das imunidades tributárias, até alcançarem o patamar da Constituição de 1988. As imunidades aparecem efetivamente a partir da Constituição de 1891, sob a inspiração da doutrina liberal americana dos séculos XVIII e XIX, e fixadas ao texto constitucional, mantiveram-se e aumentaram seu campo de incidência nas Cartas posteriores (1934, 1937, 1946, 1967 e 1988), de acordo com TORRES (1999, p. 48). Obviamente, com o passar do tempo receberam modificações a fim de se adaptarem, e questões obscuras sobre estas foram resolvidas pela jurisprudência (a exemplo do alcance da imunidade recíproca nos órgãos pertencentes à Administração Indireta, posteriormente na Constituição de 1988 claramente normatizada).

Primeiramente, surge a imunidade recíproca, no artigo 10 da Constituição de 1891, segundo o qual se ‘proibia aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União e reciprocamente’. De acordo com BALEEIRO (2000, p. 234), ao comentar este artigo: “(..) o dispositivo, que não se limitava aos impostos, mas não se referia, em termos expressos, aos Municípios, representava a adoção de princípio reputado implícito no Direito americano por jurisprudência até então pacífica.” A imunidade recíproca não considerava os Municípios justamente por estes não fazerem parte da Federação, na primeira constituição republicana.

Observe-se que esta é a única imunidade constitucional presente em todas as Constituições a partir da Carta de 1891.

Na mesma Carta Constitucional (COSTA, 2001, p. 30), surgem a chamada ‘isenção’ da produção de outros estados no estado exportador (art. 9º, e art. 2º, § 2º), a vedação da criação de impostos de trânsito pelo território de um estado ou na passagem para outro (sobre produtos de outros estados da República ou estrangeiros, assim como sobre veículos de terra e água que os transportassem), a proibição de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (art. 11, § 1º e 2º), demonstrando avanços no processo de transformação do Estado brasileiro em um Estado laico.

A Constituição de 1934 incluiu entre as imunidades a exoneração aos combustíveis produzidos no país para motores de explosão (art. 17, VIII), incluiu os Municípios no rol da imunidade recíproca (art. 17, X e parágrafo único), e reiterou a liberdade religiosa através da vedação ao embaraço de cultos religiosos (art. 17, II). A Constituição de 1937 previu originalmente apenas a vedação ao embaraço de cultos religiosos (art. 32, ‘b’), e, posteriormente, foi adicionada a hipótese da imunidade recíproca (art. 32, ‘c’), através da Emenda Constitucional nº 9, de 1945.

Com a redemocratização e a Constituição que se seguiu em 1946, prevendo várias hipóteses de imunidades e ‘isenções’, acirra-se novamente a discussão constitucional sobre o tema das imunidades. Dentre essas, a isenção do imposto de consumo em relação aos artigos que a lei classificasse como o ‘mínimo indispensável’ (habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica), conforme o art. 15, parágrafo 1º; as imunidades dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de

assistência social (art. 31, V, 'b'); imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, 'c'); e imunidade aos gravames diretos dos direitos autorais e remuneração de professores e jornalistas, em seu art. 203 (imunidade esta que veio a ter seu alcance limitado pela Emenda Constitucional 9, de 1964). Também reiterou a imunidades recíproca (conforme COSTA, 2001, p. 31)

Observa-se já aqui nesta constituição uma maior abertura a influências humanistas e uma preocupação maior em proteger a dignidade da pessoa humana, na qual alguns direitos ocupam posição privilegiada, a exemplo, o direito à vida, à saúde, à liberdade e à educação. A concretização destes direitos, além de necessitar de ações do Estado para garanti-los, depende também da garantia de certas liberdades fundamentais, como a liberdade de opinião, a liberdade de cátedra e a liberdade de culto religioso, assim como o direito à livre associação em órgãos de classe ou representações políticas organizadas, os partidos políticos.

Coerentemente à consolidação do regime jurídico em tais direitos e liberdades (segundo BALEIRO, 1999, P. 308), houve a consagração de certas imunidades, como a relacionada aos templos de qualquer culto e às entidades assistenciais. A Constituição de 1946, de acordo com as palavras do insigne mestre, “consagrou expressamente o que os precedentes já haviam erigido em legislação ordinária ou direito costumeiro” (op. cit.).

A Emenda Constitucional nº10 de 1964 trouxe a imunidade dos proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária (imunidade referente a transferência da propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais), conforme o art. 147, § 6º(COSTA, 2001, p. 32).

A Emenda Constitucional nº18 de 1965 trouxe profundas reformas ao sistema tributário nacional, perfectibilizadas através da edição de um Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 27 de outubro de 1966). Em termos de imunidades tributárias, estendeu às autarquias a imunidade recíproca no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

A Constituição Federal de 1967 trouxe inovações no campo das imunidades referentes às pequenas glebas rurais, que passaram a ser imunes ao Imposto Territorial Rural (ITR), em seu artigo 22, § 1º; e aos direitos reais de garantia, que passaram a ser imunes em relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (art. 24, I).

A Emenda Constitucional nº 01, de 1969, reproduz as imunidades previstas na Constituição de 1967 (tais como, além das já citadas acima, a imunidade fiscal recíproca, dos templos de qualquer culto, do patrimônio, da renda ou serviços dos partidos políticos e das instituições de educação e assistência social, do livro, do papel e do jornal e dos periódicos, assim como do papel destinado à sua impressão).

Os acréscimos foram a exclusividade do Imposto Único sobre a Produção ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis, Líquidos e Gasosos, em seu Ar. 21, inciso VIII (por conseguinte, a exclusão de qualquer outro tributo); imunidade ao Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; imunidade do Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos decorrentes de fusão, incorporação, ou extinção de capital da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis

(Art. 23, § 3º); e ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 23, § 7º).

Analisando a trajetória histórica das Constituições brasileiras, pode-se concluir que houve uma constante ampliação do campo imunitório e mais, que este instituto hoje merece, mais do que nunca, tratamento adequado perante o novo *status* que adquirem na atual ordem constitucional. Conforme COSTA (2001, p. 33):

Desse breve retrospecto histórico podemos concluir que, ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou-se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade –, positivando-se, cada vez mais, a idéia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação. (...) No Brasil tal tendência, como visto, se fez sentir a partir da democrática Constituição de 1946, texto no qual as imunidades tributárias ganharam destaque e perfil normativo semelhantes aos que ora ostentam.

## 2.2 As Inovações na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988, assim como as Cartas Constitucionais anteriores, também trata especificamente da regulação das imunidades tributárias, dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional, e até mesmo em outros capítulos da Constituição (conforme se observa em imunidades relativas a taxas, por exemplo). O aspecto relevante foi a contínua ampliação do campo protegido pelas imunidades. O resultado deste processo, no quadro da Constituição de 1988, de acordo com a classificação de COSTA (2001, p. 135), são sete imunidades genéricas (abrangendo somente impostos), além de outras imunidades específicas

(não-incidências constitucionais) relativas a impostos, taxas e contribuições, a exemplo das três imunidades relativas a contribuições para a seguridade social (Art. 195, II e § 7º, e 203).

Pode-se dizer que significativos avanços estão presentes na Carta Magna de 1988. Uma das grandes inovações encontram-se na ampliação da imunidade genérica do art. 150, VI, 'c', incluindo no rol das entidades as fundações dos partidos políticos e as entidades sindicais dos trabalhadores.

Da mesma forma, o estabelecimento de limites às imunidades descritas no art. 150, VI, veio pacificar, através dos parágrafos 2º, 3º e 4º do mesmo artigo, várias questões ainda nebulosas, tais como: a menção à ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e assistência social; a extensão da imunidade recíproca às fundações instituídas pelo Poder Público, e o alcance da imunidade recíproca. O objetivo geral é que a imunidade não se transforme em forma de burlar o Fisco, ferindo a livre concorrência. De acordo com Arselrad (1998, p. 416):

Da mesma forma, a Carta em vigor deixa evidenciado, pela redação contida no § 3º do artigo 150 citado, que a regra básica dessas ressalvas diz respeito à necessidade de ser evitado que, sob o manto da imunidade, sejam favorecidas certas atividades desenvolvidas em concorrência com a iniciativa privada, que paga todos os tributos e, como tal, ver-se-ia prejudicada.

Em relação ao regime tributário das taxas, observou-se considerável ampliação do espectro de imunidades, em sua grande maioria presentes não no capítulo específico do sistema tributário, mas no art. 5º da CF/88. Neste sentido, Amaro (2000, p. 154) lista várias imunidades previstas nos incisos do citado artigo:



O art. 5º proíbe a exigência de taxas sobre:

- a) petições aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder, bem como certidões fornecidas por repartições públicas, para defesa de direitos e situações de interesse pessoal (item XXXIV);
- b) serviço público de assistência jurídica aos que comprovarem insuficiência de recursos (tem LXXIV);
- c) registro civil de nascimento e certidão de óbito, para os reconhecimentos pobres, na forma da lei (item LXXVI);
- d) *habeas corpus e habeas data* e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (item LXXVII).

Ainda tratando das taxas, COSTA (2001, p. 208) observa que foram contempladas 12 (doze) hipóteses relativas a esta espécie tributária, devendo-se considerar que não apenas as referências expressas são imunidades, mas também quando encontram-se na Constituição expressões tais como ‘isenção’ e ‘gratuidade’, referindo-se a serviços públicos específicos e divisíveis. Seu alvo é afastar eventuais embaraços tributários ao exercício de direitos fundamentais, que dependam destes serviços públicos, tais como: *habeas corpus*, *habeas data*, acesso à Justiça, e outros.

A mesma autora traz à baila a questão de uma nova modalidade de imunidade presente na Carta Magna de 1988 relativamente às contribuições sociais. São específicas em relação a espécie de contribuição, detendo natureza subjetiva e ontológica (porque, além de indicarem o ente beneficiado, investigam a ausência de capacidade contributiva deste). Estas hipóteses desonerativas seriam as seguintes: imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º, da CF/88), a imunidade relativa às aposentadorias e pensões do Regime Geral de Previdência Social (195, II) e imunidade dos necessitados de assistência social oficial (art. 203, *caput*, da CF/88), consistindo na vedação da exigência da contribuição para a seguridade social dos necessitados da assistência social do Estado (Costa, 2001).

Analisando o panorama geral das modificações trazidas até a última configuração das imunidades na Constituição Federal de 1988, observou-se uma constante ampliação de

gêneros e, dentro destes, de espécies desonerativas. Exemplificando, quanto às imunidades genéricas, partiu-se de uma imunidade na Constituição de 1891, para seis na Carta de 1946 e, finalmente, sete espécies na Constituição de 1988. Também no que se refere a imunidades específicas, seu campo cada vez se ampliou mais, e duas outras espécies tributárias foram incorporadas ao manto protetor das imunidades: as taxas e as contribuições sociais. Pode-se dizer que consideráveis avanços legislativos ocorreram em nível constitucional, embora a regulamentação destes incisos seja complexa e acabe, muitas vezes, restringindo o alcance originário destes institutos. Na interpretação das imunidades, não se pode esquecer uma regra básica: deve-se considerar o sentido teleológico da norma, buscando a proteção do instituto resguardado na Carta Constitucional.

### *2.3 O Regime Imunitório na Constituição Federal de 1988*

Observa-se significativo avanço das imunidades nas cartas constitucionais, em sua importância e em sua extensão. Conforme as palavras do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Celso de Mello (em voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF):

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fato de contenção do arbítrio do Estado(...)

Com tal carga axiológica, representando direitos fundamentais e garantias outorgadas a estes direitos, não se poderia olvidar a importância das imunidades no quadro constitucional.

As imunidades, na ordem jurídica brasileira, aparecem explicitamente na Constituição Federal de 1988, assim como nas constituições anteriores, diferenciando-se de outros sistemas onde estas regras encontram-se implícitas no sistema constitucional, como o norte-americano. As chamadas imunidades genéricas, que se dirigem a todas as pessoas políticas da federação e configuram vedações direcionadas a impostos, encontram-se expressamente previstas no artigo 150, inciso VI:

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) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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; e
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

Estas imunidades protegem valores constitucionais básicos, tendo como diretriz a proteção de liberdades religiosa, política, de expressão, e outras (conforme COSTA, 2001, p. 126). Observando-se a Constituição Federal como uma totalidade, podem-se relacionar perfeitamente os direitos fundamentais explicitados no artigo 5º e as garantias do contribuinte, previstas sob o título de “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” na Constituição Federal de 1988. Assim, referindo-se especificamente às imunidades, observa-se que a imunidade recíproca (Art. 150, VI, “a”) nada mais é do que uma expressão do princípio federativo (Art. 1º e 18 da CF/88), não permitindo a interferência recíproca dos entes federativos através do exercício da tributação; a imunidade dos templos de qualquer culto ( Art. 150, VI, “b”) relaciona-se à liberdade religiosa (Art. 5º , VI e VIII); a imunidade dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores (Art. 150, VI, “c”), à liberdade de associação (Art. 5º , incisos VIII e XVII, art. 8º e art. 17); a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão ( Art. 150, VI, “d”) pode ser vista como

expressão da liberdade de expressão (Art. 5º , IV e IX) e do direito à informação (Art. 5º , XIV).

Tratando das entidades de assistência social, estas prestando auxílio ao Estado na realização de finalidades públicas essenciais, concretizam juntamente com o Poder Público atividades estatais importantíssimas, como saúde, educação e assistência social (Arts. 196, 199, 203, 204, 205 e 209 da CF/88). Justamente por exercerem essas funções de interesse público, são imunes a impostos e contribuições sociais (Arts. 150, VI, “c” e 195, §7º , respectivamente). A imunidade objetiva sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão são formas de garantia à liberdade de pensamento e de sua expressão, abrigadas no Art. 5º , incisos IV e IX, e art. 220 da CF/88.

Percebe-se, portanto, que as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais expressos como tais são, verdadeiramente, faces de uma mesma moeda. Embora colocados especificamente como proteções ao contribuinte, não se pode olvidar que se constituam verdadeiramente em direitos fundamentais e devam merecer, portanto, o tratamento reservado a estes, com as garantias e reservas já descritas. Não se pode deixar de reconhecê-los como tal, quando mesmo a própria Constituição “abriu a porta” a tal reconhecimento em seu artigo 5º, parágrafo segundo, que já prevê a possibilidade de outros direitos decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

Entretanto, não se deve olvidar que, a par das imunidades previstas neste artigo, encontram-se outras referentes a impostos (AMARO, 2000) e contribuições, que são imunidades circunscritas a um único tributo, e servem a valores e situações determinadas, não contendo a mesma carga axiológica das imunidades do Art. 150. Exemplo destas o art. 153, §

3º, III, imunizando do IPI produtos industrializados destinados ao exterior, que corporifica um incentivo às exportações através da imunidade, surgindo também em outros dispositivos específicos, como na não-incidência de ICMS em relação a mercadorias e serviços destinados ao exterior (nos termos do art. 155, § 2º, X, alínea “a”). Deve-se ainda lembrar a inclusão da imunidade referente às receitas decorrentes de exportação em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, conforme a dicção do Art. 149, § 2º, I.

Da mesma forma, encontram-se outros dispositivos relativos ao ICMS, excluindo-se da tributação as “operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica” (alínea “b” do mesmo inciso do referido artigo 155, § 2º ). O ouro como ativo financeiro, na dicção do Art. 153, § 5º, sujeita-se apenas ao IOF (excluindo-se a incidência de outros impostos, como o ICMS).

Também se sujeitam unicamente ao ICMS, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, as “operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”, ressalvado que a imunidade abrange exclusivamente o campo dos outros impostos e não das contribuições, a exemplo das hipóteses do art. 149, § 2º, II e 177, § 4º (CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível).

Tratando do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, o art. 156, § 2º, I, trata da imunidade da “transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital” e da “transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica” (com as exceções expressas do artigo).

Fora do capítulo específico do sistema tributário, encontram-se também outras imunidades, como, por exemplo, o art. 184, que em seu § 5º, concede imunidade de impostos federais, estaduais e municipais referentes a operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, ressaltando a função social da propriedade, que surge como finalidade da imunidade sobre ITR das pequenas glebas rurais definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, prevista no art. 153, § 4º, II

Relativamente às contribuições para a seguridade social, o próprio art. 195 prevê três hipóteses de imunidade: a primeira, referente às entidades beneficentes de assistência social, em seu § 7º, estatuinto que, quando estas cumprirem as exigências da lei, ficarão imunes à respectiva contribuição (embora o texto constitucional trate como isenção, a doutrina tem entendido em sua maioria como imunidade, como se vê do presente trabalho). Também a imunidade abrange os necessitados da Assistência Social do Estado, de acordo com a opinião de Costa (2001, p. 221), que são desonerados de contribuir para a Seguridade Social em troca destes serviços (art. 203, *caput*, da CF/88). Por fim, não se pode olvidar a relevante disposição do artigo 195, II, *in fine*, que dispõe sobre a imunidade referente a aposentadorias e pensões do Regime Geral de Previdência Social, em relação à incidência de contribuições.

Quanto à questão da regulamentação infraconstitucional daquelas imunidades condicionadas presentes na Constituição, e mais especificamente de qual espécie normativa trata-se aqui, devido à complexidade e às diversas posições da doutrina e jurisprudência sobre o tema, examinar-se-á a questão à parte, no próximo capítulo.

## **CAPÍTULO 3 – REGIME JURÍDICO DAS IMUNIDADES**

### *3.1 A Regulação Legal das Imunidades Tributárias*

Conforme foi exposto nos capítulos anteriores, o tema das imunidades tributárias não pode ser desligado de sua matriz normativa, a Constituição Federal brasileira. Desta forma, pode-se também dizer que a Constituição de 1988 realizou considerável modificação no que diz respeito às imunidades, abrindo a possibilidade de interpretá-las como direitos fundamentais, na dicção do Art. 5º, § 2º da CF/88.

Consideradas como normas de hierarquia constitucional, as imunidades podem também ser classificadas conforme critérios aplicáveis às normas constitucionais, assim como recebem uma classificação própria no Direito Tributário.

Tratando-se de normas constitucionais, deve-se considerar inicialmente sua classificação, sendo uma das mais relevantes aquela que considera a aplicabilidade da norma constitucional. De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Jr (1990, p. 14-15), a aplicabilidade vai depender da interpretação da norma jurídica, bem como de condições de possibilidade, consistentes essas em aspectos técnicos referentes à estrutura da norma e da realidade a ser normatizada, que configuram a eficácia da norma jurídica.

.A eficácia constitui-se nas condições de aplicação e obediência da norma jurídica, de forma que se pode verificar se uma norma é eficaz desde o momento inicial de sua vigência, dispensando-se a análise de sua aplicação e obediência. Ela permite um controle sobre os efeitos da norma jurídica, podendo ser suspensa, imediata ou postergada para um momento posterior à entrada em vigor da norma.

Todas as normas constitucionais possuem em seu bojo um mínimo de eficácia, no mínimo uma eficácia negativa, na medida em que a regra contrariando a Constituição perde a sua própria eficácia em razão da superveniência das normas constitucionais, em um processo chamado de ab-rogação. Também têm um efeito prospectivo, na medida em que impedem a formação válida de uma regra inferior contrariando a Constituição, que estará eivada de vício de inconstitucionalidade (FERREIRA FILHO, 1990, p. 139).

Entretanto, deve-se considerar que as normas constitucionais vão possuir eficácias diversas, dependendo de sua estrutura e da natureza de seu conteúdo normativo. A eventual incompletude da norma, necessitando de regulação pelo legislador infraconstitucional, afetará sua aplicabilidade, pois as condições técnicas de sua aplicação (eficácia) vão depender dessa regulamentação. Portanto, as normas constitucionais poderão ser inicialmente classificadas em dois grandes grupos com base nesse critério: normas de eficácia plena e aplicabilidade integral e normas de eficácia limitada e aplicabilidade mínima (na terminologia utilizada por Crisafulli, segundo FERREIRA FILHO, 1990, p. 139). Para José Afonso da Silva, as normas constitucionais dividem-se em três grandes grupos, a saber: 1. normas constitucionais de eficácia plena; 2. normas constitucionais de eficácia contida e 3. normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida. As normas de eficácia plena produzem seus efeitos essenciais de forma imediata, porque elas incidem diretamente sobre a matéria que lhes constitui objeto



( conforme SILVA, 2000, p. 82). As normas de eficácia contida também incidem imediatamente sobre o objeto tutelado, mas diferenciam-se por preverem meios (legislação complementar ou ordinária) ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites. Já as normas de eficácia limitada (ou reduzida) não produzem todos os seus efeitos com sua entrada em vigor, pois o legislador constituinte não estabeleceu normatividade suficiente para sua efetivação.

FERREIRA FILHO (1990, p. 140) critica a teoria de José Afonso da Silva, apresentando problemas especialmente quanto à distinção entre normas de eficácia plena e normas de eficácia contida. Refere o autor que a distinção apresentada não concerne a critérios de eficácia ou aplicabilidade (pois ambas já se apresentam desde o momento da vigência), mas a um fenômeno posterior, a possibilidade de restrição da eficácia da referida norma. De modo que, reformulando a teorização de José Afonso da Silva, a classificação das normas de eficácia plena ficaria a seguinte: normas de *eficácia plena propriamente ditas* (que não podem sofrer restrições legislativas), e normas de *eficácia plena restringíveis pelo legislador*.

Qual o interesse da classificação apresentada para o assunto das imunidades tributárias? O fato é que, sendo normas constitucionais, necessariamente obedecerão a este critério classificatório, que tem efeitos diretos relacionados à necessidade de legislação infraconstitucional e mais ainda, do grau de eficácia destas imunidades, se não elaborada a legislação reguladora.

Assim, pode-se perceber que as imunidades tributárias como um todo não se inserem em uma única classificação. Observando-se o art. 150, inciso VI, em suas respectivas alíneas,

percebe-se que somente uma das diversas hipóteses prevê a necessidade de regulação infraconstitucional, a última parte da alínea 'c'. A imunidade das entidades de assistência social necessitará de uma lei regulamentando a sua implementação. Nesse caso, as outras hipóteses presentes nas alíneas 'a', 'b' e 'd', bem como a primeira e a segunda parte da alínea 'c', não sofrem qualquer forma de restrição e devem ser aplicadas *ab initio* com sua eficácia plena. Na alínea 'c', dividida em diversas partes, a necessidade de regulamentação ocorre somente na hipótese final do artigo, podendo ser consideradas como normas de eficácia plena as imunidades dos partidos políticos e suas fundações, bem como sobre as entidades sindicais dos trabalhadores. As restrições observadas a estas hipóteses estão presentes na própria Constituição Federal, na forma dos parágrafos do Art. 150. Desta forma, as imunidades desse grupo têm sua delimitação conforme determinou a própria norma-matriz, e não por nenhuma legislação posterior. A doutrina tributária as classifica como imunidades incondicionadas por este motivo.

Já a imunidade das entidades de assistência social, presente no art. 150, VI, 'c', *in fine*, prevê sua regulação na forma da lei – portanto, de alguma forma relaciona a sua eficácia a esta. Evidentemente, não se pode tratar aqui da mesma espécie normativa das outras imunidades, presentes no mesmo artigo. Trata-se de uma imunidade chamada de 'condicionada' pelos tributaristas, exatamente por estar a depender de legislação posterior para regulamentá-la.

Mas, se for analisada a classificação das normas constitucionais quanto à sua eficácia, em qual delas a imunidade das entidades assistenciais se enquadraria?

Considerando que há menção explícita a legislação regulamentadora, somente se poderia tratar de norma de eficácia plena restringível pelo legislador, ou de norma de eficácia limitada e aplicabilidade reduzida. A diferença terminológica é essencial, pois retrata a forma como a norma constitucional relaciona-se com a norma infraconstitucional. As normas de eficácia limitada têm como principal característica o fato de indicarem uma legislação futura que necessariamente completa sua eficácia, e podem ser divididas em: normas incompletas propriamente ditas e normas de estruturação (de acordo com FERREIRA FILHO, 1990, p. 144), que regulam sistematicamente um setor de atividade ou uma instituição.

Tratando das normas constitucionais de eficácia plena restringível pelo legislador, deve-se observar suas peculiaridades, para distingui-las das normas de eficácia limitada. Estas são normas que necessitam do legislador ordinário a fim de que este regulamente os direitos subjetivos delas decorrentes, *restringindo-os*. Entretanto, de forma diversa da norma de eficácia limitada, “(..) enquanto o legislador ordinário não expedir a norma restritiva, sua eficácia será plena.” (SILVA, 2000, p. 105) Alguns conceitos éticos juridicizados presentes nessas normas também implicam em limitação de sua eficácia, como valores societários ou políticos a serem preservados (bons costumes, ordem pública, etc.) (SILVA, 2000, p. 116).

A partir da análise da classificação das normas constitucionais, pode-se concluir que a imunidade condicionada é sempre norma constitucional de eficácia plena restringível. Sendo as imunidades tributárias limitações ao poder de tributar, e estando hoje abrigadas como direitos fundamentais, somente podem ser normas de aplicabilidade plena e imediata. Mas, tendo já em seu bojo prevista a regulamentação infraconstitucional, que visa a concretização dos próprios conceitos constitucionais e o próprio esclarecimento de termos utilizados na

Carta Magna, não poderia ser a imunidade condicionada considerada norma de eficácia plena propriamente dita.

Só resta a conclusão de que as normas no caso da imunidade são do tipo norma de eficácia plena restringível pelo legislador, necessitando de regulamentação a fim de que se estabeleçam as eventuais restrições a esses direitos. Entretanto, resta saber a espécie de norma regulamentadora refere-se a Carta Constitucional: lei ordinária ou lei complementar, e as conseqüências dessa definição. Nesse sentido, deve-se investigar qual o papel do controle de constitucionalidade na regulação das imunidades, que será investigado a seguir.

### *3.2 O Papel do Controle de Constitucionalidade na Regulação das Imunidades*

A respeito do controle de constitucionalidade, que é uma forma regulatória da legislação em sistemas de constituição rígida, muito já foi escrito e o tema ainda se encontra na senda dos debates. O motivo de abordá-lo neste capítulo referente às formas regulatórias das imunidades tributárias são as constantes violações à constitucionalidade das normas no campo tributário.

O controle da constitucionalidade tem impedido que legislações imperfeitas, desvirtuando o instituto das imunidades tributárias, firam os aspectos formais e materiais determinados pela Constituição. Não se deve olvidar que, conforme declarou o Ministro do STF, Celso de Melo (voto proferido na ADIn 939-5 DF):

*Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições.*

Como garantias de direitos fundamentais, e hoje como direitos fundamentais efetivamente reconhecidos, as imunidades devem ser respeitadas e efetivadas. Assim sendo, o controle da constitucionalidade assume um destaque basilar dentro desta temática, por auxiliar a compreensão dos mecanismos que envolvem as imunidades e sua legislação reguladora. De acordo com Sacha Calmon Navarro COELHO, ao comentar o exame das normas constitucionais de tributação (1999, p. 247-248) e sua importância:

*Importa, portanto, examinar detidamente as normas constitucionais regentes da tributação. Para logo observar-se que país algum 'constitucionalizou' tanto o Direito Tributário. A Constituição Brasileira de 88 contém cerca de 20 artigos, 76 incisos, 35 alíneas e 39 parágrafos dedicados ao poder de tributar, às regras de competência, aos princípios justributários e aos direitos e garantias dos contribuintes, em tratamento exaustivo e analítico. Decorre disso que a intensidade do controle de constitucionalidade em matéria tributária tende a ser extremamente dilargado.*

Conforme RODRIGUES (2001, p. 112), o controle de constitucionalidade tem como maior objetivo a proteção dos direitos fundamentais. Nasceu da necessidade de conferir efetividade à Constituição, uma vez que ela, durante longo tempo, funcionou apenas como algo ideal e não como um real instrumento jurídico-político de atuação material na sociedade como ponto de referência de todo um ordenamento jurídico.

De fato, a maioria dos países do Ocidente só conheceu o sistema de controle de constitucionalidade no século XX, especialmente após as graves distorções perpetradas por regimes totalitários, que se instalaram na Europa do período entre-guerras. Após a Segunda Guerra Mundial, a Constituição passou a ser vista como um sistema de pesos e contrapesos ao poder do legislador ordinário, buscando a efetivação de princípios valorizados no regime democrático: a liberdade e a igualdade.

As exceções a esse quadro geral são a Inglaterra e os EUA, que desde o século XIX reconhecem o controle de constitucionalidade das leis, ou de sua legitimidade, especificamente no caso inglês. Como pioneiros nesta forma de controle legislativo, os EUA e a Inglaterra tornaram-se a referência para outros países neste campo.

Não descurando do aspecto histórico, deve-se ressaltar que as Constituições que permitem o controle de constitucionalidade são as Constituições rígidas, diferenciando-se por possuírem um processo especial de revisão e elaboração, que as coloca em patamar diverso da legislação ordinária (conferindo-lhes maior estabilidade do que a da legislação infraconstitucional, segundo BONAVIDES, 2000, p. 267). A supremacia da lei constitucional sobre as demais cria uma hierarquização do sistema jurídico, estendendo-se esta das normas constitucionais às normas inferiores, como leis, decretos, regulamentos e outros. A esta hierarquia normativa, corresponde igual hierarquia de órgãos e atribuições. Neste sentido, Hans Kelsen foi o grande teórico que apresentou a construção deste modelo, chamado de pirâmide kelseniana, em cujo ápice encontra-se a Constituição efetivamente vigente.

O controle de constitucionalidade não permite que sejam introduzidas no sistema jurídico normas contrárias aos dispositivos constitucionais (estas serão consideradas nulas, de acordo com BONAVIDES, 2000, p.268). Sob este aspecto, há um certo consenso dos doutrinadores e dos sistemas. Pode-se dizer, portanto, que a superioridade normativa da Constituição implica logicamente em hierarquização normativa e é um pressuposto do controle de constitucionalidade.

Já em relação à forma de eliminar as normas dissonantes do sistema, não há consenso, existindo diversos sistemas de controle de constitucionalidade. Podem ser analisados em seis principais aspectos, que são de importância fundamental (adaptado de COELHO, 1999, p. 29 e RODRIGUES, 2001, p. 112):

- Exercício do controle por um órgão político ou jurídico, ou especialização de um órgão para controle específico da Constituição (que pode se constituir no Poder Judiciário ou em uma corte especialmente criada para este fim).
- Controle anterior à promulgação das leis (preventivo) ou posterior à mesma (repressivo).
- Existência de Inconstitucionalidade em níveis formal e material. A inconstitucionalidade formal consiste na produção das normas inferiores em desconformidade com o processo legislativo previsto, e a inconstitucionalidade material na violação *in substantia* de comando ou preceito constitucional.
- Métodos de controle: difuso ou concentrado
- Modos de operar o controle de constitucionalidade: *incidenter tantum* (no curso de um processo), ou *em tese* (quando o objeto da demanda é a própria norma questionada).
- Efeitos decorrentes do controle de constitucionalidade em âmbito temporal (decisão *ex tunc* ou *ex nunc*) e em âmbito pessoal (abrangência da decisão: *erga omnes* ou *inter partes*).

A primeira categorização relevante para o presente estudo estabelece importante distinção entre dois níveis diversos de exame de constitucionalidade das normas jurídicas: o controle formal e o controle material. O controle formal consiste em analisar se a elaboração das leis foi correta sob os aspectos procedimental e subjetivo (relativo ao órgão emanador da lei). Busca um mero acatamento às formas constitucionais de modo que não haja desrespeito à forma prescrita nem que o órgão legiferante ao fazer a lei exceda sua competência respectiva (BONAVIDES, 2000, p. 269). No campo do Direito Tributário Brasileiro, o controle formal adquire grande relevância, em virtude da reserva estabelecida no art. 146 da CF/88 (assim

como constituições anteriores já o haviam feito), determinando a competência exclusiva da lei complementar sobre certas matérias, conforme a dicção do artigo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Também são de competência exclusiva da lei complementar a instituição de empréstimos compulsórios (art. 148), o exercício da competência residual na criação de impostos (art. 154, I), e a criação de novas fontes de custeio para a seguridade social (art. 195, § 4º).

Entretanto, o controle meramente formal não foi suficiente para atender à necessidade de efetivação da Constituição como forma de defesa dos direitos fundamentais. Exigiu-se a criação de uma outra forma de controle da constitucionalidade, que abrangesse o conteúdo das normas *sub examem* (BONAVIDES, 2000, p. 264), através do controle *material* da constitucionalidade. Analisando a fundo o teor e a matéria da norma jurídica, tem como objetivo uma adequação entre esta e as normas constitucionais. Conforme BONAVIDES (2000, p. 270):

É o controle criativo, substancialmente político. Sua caracterização se constitui no desespero dos publicistas que entendem reduzi-lo a uma feição puramente jurídica, ficção inconciliável e incompatível com a natureza do objeto de que ele se ocupa, que é o conteúdo da lei mesma, conteúdo fundado sobre valores, na medida em que a Constituição faz da liberdade o seu fim e fundamento primordial.



A questão do controle substancial da constitucionalidade apresenta-se, portanto, como ponto complexo, por envolver necessariamente fundamentos políticos na discussão. Entretanto, é uma necessidade a fim de que a Constituição não se transforme em um mero texto, em uma folha de papel, equiparada ou mesmo inferior em efetividade às leis ordinárias.

O controle de constitucionalidade pode ser também classificado de acordo com o momento de sua realização: anterior à entrada em vigor da lei (preventivo) ou posterior (repressivo), podendo determinados modelos combinarem as duas formas de controle. Um dos países em que exclusivamente se realiza o controle preventivo é a França, na qual um órgão político (cujos integrantes são indicados pelos Presidentes da República, da Câmara dos Deputados e do Senado, além de todos os ex-presidentes da República) examina as leis orgânicas, e facultativamente outros tipos de normas, antes que sejam promulgadas. Chamado a se pronunciar, “sua decisão deve ser acatada, só podendo a lei ser considerada constitucional com a alteração da Constituição”.(RODRIGUES, 2001, p. 113)

No Brasil, existe um controle preventivo de cunho político, exercido pelo Presidente da República, em forma de veto (art. 66 da CF/88) e as Comissões de Constituição e Justiça do Congresso Nacional, que têm como missão analisar a compatibilidade dos projetos de lei ou propostas de emenda com a Constituição (art. 58 da CF/88). Mas as grandes discussões travam-se dentro do sistema repressivo, uma vez que esse procura expungir do sistema normativo comandos inconstitucionais.

Em relação ao controle da constitucionalidade repressivo, analisando-se o método e a forma de operá-lo, existem dois modelos principais: o do *controle difuso*, historicamente representado pelos EUA, e do *controle concentrado*, que se estabeleceu a partir do modelo

austríaco criado por Kelsen, mas floresceu nas cortes constitucionais européias do pós-guerra. O Brasil adotou um singular modelo misto, unindo as características do concentrado e do difuso, exercido pelo Poder Judiciário, especialmente por um órgão que abarca as funções de ser a última instância do Poder judiciário e corte constitucional: o Supremo Tribunal Federal.

O chamado controle difuso de constitucionalidade surge nos EUA, consistindo no controle realizado por qualquer membro do Judiciário, embora a decisão final seja papel da Suprema Corte, que pode estender sua decisão a outros casos semelhantes (de acordo com RODRIGUES, 2001, p. 113). Explicitamente demarcatório no controle difuso foi o caso paradigmático *Marbury vs Madison*. De acordo com COELHO (1999, p. 75), a interpretação dada pelo Juiz Marshall naquele famoso litígio possibilitou a explicitação do poder de controle da constitucionalidade pela Suprema Corte que já se encontrava implícito na Constituição Americana, rígida e com tripartição de poderes. Somente num sistema com tal nível de respeito ao Judiciário poderia ser concedido o controle de constitucionalidade a este, numa época em que não se estabelecia qualquer outro tipo de controle (especialmente na Europa). Tratando do sistema americano, COELHO comenta (1999, p. 76):

Ademais, nesse sistema se atribuía ao Judiciário a função de aplicar a Constituição e as leis aos casos concretos litigiosos. Se uma ordem jurídica tem como fundamento de validade uma Constituição rígida, a necessidade de verificar a compatibilidade de leis de diversos níveis é inevitável, caso contrário seria o caos, porquanto o Direito inadmitte comandos antitéticos. Nos EUA, por força mesmo da Constituição, que se quis *rígida*, o controle da ordem jurídica num sistema tripartite de poderes, em que o Legislativo faz a lei e o Executivo a aplica aos casos concretos, de ofício, teria que caber com toda a naturalidade ao Poder Judiciário, que a aplica contenciosamente.

O sistema difuso exige que haja um caso concreto *sub judice*, ou seja, se realiza no decorrer de um processo em que esta não é a questão a ser julgada, mas uma questão incidental. Há a necessidade da decorrência de um litígio concreto e real entre duas partes

antagônicas (cf. COELHO, 1999, p. 81). Além disso, a questão de inconstitucionalidade tem que ser absolutamente relevante para a solução do caso concreto.

O controle concentrado teve sua origem no modelo proposto por Hans Kelsen para a Constituição Austríaca de 1920 (apud RODRIGUES, 2001, p. 113), mas desenvolveu-se realmente a partir do período posterior à Segunda Guerra. Segundo SOUZA JR. (2002, p. 109),

O Tribunal Constitucional foi a instituição inventada no século XX para justamente atender os desafios de uma nova fase do constitucionalismo que esboçava seus passos em Weimar. Com a evolução do segundo pós-guerra, no sentido de uma Constituição de valores mínimos, esse Tribunal triunfa definitivamente. É a marca registrada do tipo de Estado Social que se estabeleceu na Europa Ocidental nos últimos cinquenta anos. O Tribunal Constitucional é ao mesmo tempo causa e consequência do diálogo entre o direito constitucional e os valores éticos do convívio sócio-político.

O controle concentrado caracteriza-se pela existência de um órgão específico, uma Corte Constitucional que é encarregada de fazer o controle da constitucionalidade através de um processo específico, cujo objeto é estritamente a constitucionalidade daquele ato normativo. Aqui não se encontra a supremacia do Judiciário, como no modelo americano, e o controle das leis passa a se fazer através de um órgão externo ao Poder Judiciário, reconhecido hoje como uma espécie de poder político, independente dos demais poderes do Estado (SOUZA JR, 2002, p. 117).

A evolução do modelo do Tribunal Constitucional partiu de um modelo restritivo em relação aos legitimados (o modelo austríaco de 1920, que permitia a argüição de inconstitucionalidade somente ao governo federal em relação às leis estaduais e vice-versa) (COELHO, 1999, p. 108), em direção à abertura do sistema. Na Itália e na Alemanha, isto ocorreu através da permissão à jurisdição comum, independente da fase processual e da

matéria examinada, de provocação de um incidente de inconstitucionalidade como questão prejudicial ao julgamento da causa, suspensa até o pronunciamento da Corte Constitucional. O controle de constitucionalidade no direito europeu avançou rapidamente, bastando observar a diversidade nas modalidades de controle, nos âmbitos de controle, o conteúdo das decisões apresentadas, a diversidade da eficácia temporal das decisões, e em sua vinculatividade, resultantes de uma estrutura heterogênea (formada de vários sistemas normativos diversos).<sup>27</sup>

No Brasil, o modelo adotado na Constituição de 1891 foi por óbvio o modelo norte-americano, sob influência de Rui Barbosa. A partir da Constituição de 1934, resultante da revolução liberal que inaugurou a Nova República, manteve-se o controle incidental e mais, inaugurou-se o controle concentrado. Importantes inovações se estabeleceram na declaração de inconstitucionalidade para evitar intervenção federal, confiada ao Procurador-Geral da República, nos termos do art. 7º, I, 'a' até 'h' (RODRIGUES, 2001, p. 113). De acordo com COELHO (1999, p. 162), aqui se encontrou o início do controle direto e concentrado de constitucionalidade das leis no Brasil, bem como a idéia de que o órgão de controle por excelência é o Supremo Tribunal Federal. Outro significativo acréscimo foi realizado pela Emenda Constitucional n. 16, de 26 de novembro de 1965, que ampliou o exame somente da legislação estadual para a legislação federal, conforme RODRIGUES (2001, p. 115). Implantou-se, a partir daí, verdadeiro controle abstrato de constitucionalidade de ato normativo federal e estadual.

---

<sup>27</sup> Retirado de nota de rodapé de COELHO (1999, p.111, nota de rodapé n. 23), encontram-se as seguintes observações, relativas à diversidade dentro dos sistemas de controle europeu. Neste, convivem modelos de controle preventivo e sucessivo, abstrato e concreto, de requerimento individual e queixa constitucional, de controle legislativo e de omissões legislativas, de conteúdo decisional diverso (divididos entre tipos simples, intermédios e decisões integrativas e substitutivas)), de vinculatividade diversa, de eficácia temporal também diferenciada (incluindo efeitos de repristinação e pro futuro). Não se pode falar hoje em um modelo europeu de controle de constitucionalidade de uma forma homogênea, pois é mister que se realcem também as diferenças existentes entre os países.

A Constituição de 1988, no rastro do processo de redemocratização do país, teve como grande mérito a ampliação dos legitimados ao exercício da Ação Direta de Inconstitucionalidade, conforme se vê da dicção do art.103 da CF/88, além da criação de outros relevantes institutos para defesa de direitos fundamentais. Também ao retirar o Procurador-Geral da República da subordinação direta ao Presidente da República (somente podendo ser demitido com consentimento do Senado), a CF/88 trouxe maior independência ao Ministério Público, permitindo a esse atuar como verdadeiro defensor da ordem constitucional.

O controle de constitucionalidade incorpora-se hoje no Brasil através de diversos instrumentos, tanto os tradicionais do controle concentrado (através da Ação Direta de Inconstitucionalidade), do controle difuso (através do recurso extraordinário, nos termos do artigo 102, III, da CF/88), como outros instrumentos de controle no caso de inconstitucionalidade por omissão (através do mandado de injunção e da ação direta de inconstitucionalidade por omissão). Na defesa de direitos fundamentais, criou-se o mecanismo da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, através da Lei 9.882, de 03.12.1999, que regulamentou o preceito contido no art. 102, §1º da Constituição Federal. Segundo NISHIYAMA (2001, p. 89), as hipóteses para a arguição de descumprimento de preceito fundamental são as seguintes: “a) evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público e b) quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre Lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição.”

Sinteticamente, buscou-se delinear as formas do controle de constitucionalidade na Constituição de 1988, que incluem os aspectos formais e aspectos

materiais da norma jurídica, ambos relevantes em matéria de controle das normas tributárias. Possuindo como referencial esse exame, passa-se agora a tratar da questão formal da espécie de norma regulamentadora das imunidades, se ordinária ou complementar.

### *3.3 Instrumentos Regulatórios: a Lei Complementar e a Lei Ordinária*

A questão do confronto entre a lei ordinária e a lei complementar adquire importância extrema em matéria tributária. Entretanto, a diferenciação entre a lei ordinária e a lei complementar somente passa a ter sentido a partir do surgimento desta segunda categoria, uma vez que a chamada ‘lei ordinária’ é aquilo a que normalmente se chama de “lei”. Esta tem exercido seu papel de reguladora social desde tempos imemoriais (recordando-se, a título exemplificativo, o Código de Hamurabi e a Lei das Doze Tábuas), e como fonte de direito tem ampliado continuamente sua influência. A partir do processo de positivação do direito, especialmente acentuado no século XVIII através da concepção do Estado de Direito, a lei ordinária, ou simplesmente “a lei”, tem sido a fonte de direito mais importante do sistema romano-germânico, e mais, tem adquirido importância dentro do próprio sistema da *common law*.

O papel da lei se transformou no período Pós-Guerra, com a crítica ao Positivismo e o processo de constitucionalização nos países europeus. Obviamente, após estas transformações, qualquer norma infraconstitucional tem como referência primordial a Lei Maior: a Constituição. A partir desta, estrutura-se todo o ordenamento jurídico, que a tem como ápice normativo e modelo principal.

Nesse contexto, como se situam a lei ordinária e a lei complementar? Quais as suas especificidades, relações e o papel de cada uma em relação às normas constitucionais?

Inicialmente, é mister trabalhar a origem da lei complementar. Criada para ser uma complementação às normas constitucionais dependentes de regulação, a origem histórica da lei complementar provavelmente seja *loi organique*, prevista na Constituição Francesa de 1958. No Brasil, a previsão de lei complementar aparece a partir da Constituição de 1946, entretanto sua existência como ente autônomo vai surgir somente a partir da Carta de 1967. Isto porque a expressão “lei complementar” tem dois significados: um, mais amplo, refere-se à função de complementar a Constituição, genericamente; outro, a da lei que somente deve ser aprovada mediante quórum qualificado, especificado na Carta Constitucional.

Aqui se trata da lei complementar em sentido estrito, isto é, que segue o formato previsto pelo artigo 69 da CF/88, prevendo a necessidade de maioria absoluta para sua aprovação. Esta é a única diferença expressa do processo legislativo das duas espécies normativas. Esta forma apresentada pela Constituição suscitou uma série de dúvidas, enfatizando-se especialmente a questão da existência ou não de hierarquia normativa entre elas.

Para abordar esta difícil indagação, tem-se que iniciar pela função da lei complementar no sistema normativo brasileiro. A criação da lei complementar explica-se por necessidades específicas do sistema federativo. O Brasil possui um sistema federativo no qual se encontram três entes compartilhando o poder: a União, os Estados e os Municípios, trazendo uma expressa trama normativa, na qual estas três pessoas dividem e compartilham o poder. Segundo Mesquita Lara (*apud* COELHO, 1999, p. 313):

A Constituição de 24 de janeiro de 1967 trouxe importantes inovações ao regime de normas gerais em foco: separou-se em dois grupos, um de regras de direito financeiro e outro das regras de direito tributário; para as primeiras manteve-se o regime das leis ordinárias (art. 8º, XVII, 'c') estabelecendo para as segundas a lei complementar aprovada pela maioria absoluta do Congresso Nacional (art. 19, §§ 1º e 5º); além disso, consagrou a dupla função das normas gerais de direito tributário: estabelecer regras comuns em matéria tributária para a União, Estados e Municípios, como tal compreendidas também as limitações ao poder de tributar, e dispor sobre conflitos nessa matéria (..)

A função da lei complementar, nessa conjuntura, é a de regular matérias que necessitam de normatização a ser seguida pelos três entes federativos. A lei ordinária é especificamente dirigida a somente uma ordem normativa: a União, os Estados e os Municípios a criam separadamente. Evidentemente, naqueles assuntos nos quais a competência da União é exclusiva, a esta caberá a matéria. Já a lei complementar coloca em relevo o papel do Legislativo federal, não somente como representante da União, mas também como representante dos interesses nacionais. Em uma federação, ordens jurídicas parciais subordinam-se à Constituição Federal, formando em conjunto uma ordem jurídica nacional. No caso brasileiro, as esferas legislativas da União, dos Estados e dos Municípios formam juntas a ordem jurídica nacional, e a lei complementar tem o poder de atingir as três ordens jurídicas parciais.

Onde estaria a previsão destas matérias a serem reguladas por lei complementar? Na Constituição Federal. Esta explicita a lei complementar nos conteúdos em que é necessária a sua criação. Desta forma, a lei complementar é uma exceção, surgindo somente quando especialmente prevista na Constituição Federal.

Possivelmente por este motivo tenha surgido a polêmica a respeito da hierarquia normativa entre a lei ordinária e a lei complementar. As mais variadas posições apresentam-se



na doutrina, mas fundamentalmente a questão é se a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, e, em caso contrário, se existem mecanismos de proteção à lei complementar em seu campo de ação.

É necessário dizer que em meio a essa diversidade doutrinária, cumulam-se nomes respeitáveis em ambos os lados da questão. Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado (1996), por exemplo, são partidários da teoria da hierarquia normativa. Argumentos a favor desta hierarquização são vários, e o principal é a defesa da lei complementar como um tipo normativo autônomo, responsável pela regulação de uma série de normas constitucionais. MACHADO (1996, p. 20) argumenta que:

Ressalte-se, em primeiro lugar, que a superioridade hierárquica das normas jurídicas em geral é conferida pelo elemento formal. Não pelo elemento material, pelo conteúdo da norma. É certo que, segundo alguns eminentes constitucionalistas, a Constituição tem conteúdo próprio. Ninguém, todavia, nega a uma norma incluída no texto de uma Constituição a postura hierárquica desta, qualquer que seja o seu conteúdo. E as leis complementares, cuja existência foi afirmada antes mesmo de a Constituição de 1967 as haver adotado formalmente, só ganharam superioridade hierárquica quando ganharam autonomia formal.

Já a corrente contrária entende não haver hierarquia entre as duas espécies, e mesmo os mais radicais afirmam não existir vedação da regulação da matéria de lei complementar por lei ordinária. Aqui se encontram doutrinadores como Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 16), que afirma veementemente a inexistência de hierarquia. Entretanto, a par destas posições extremadas, a maioria dos doutrinadores diferencia a lei ordinária e a lei complementar a partir do plano formal (quorum) e material (conteúdo específico da lei complementar).

A determinação de conteúdo exclusivo à lei complementar seria uma prova da inexistência de hierarquia, uma vez que em relações hierarquizadas as duas formas normativas podem dispor sobre a mesma matéria, uma subordinando-se à outra (BASTOS, 1999, p. 16-

17). O conteúdo exclusivo determinado à lei complementar permite também que, em caso de invasão de competência normativa, a lei ordinária seja considerada inconstitucional. Desta forma, não haveria necessidade de subordinação da lei ordinária à lei complementar, uma vez que esta estaria protegida em sua respectiva competência pelos recursos constitucionais. Somente haveria subordinação no caso de uma lei ordinária ter como fundamento de validade uma lei complementar. Isto não significa, entretanto, propugnar a indiferença normativa entre lei ordinária e lei complementar, uma vez que a esta se reconhece campo específico. Não se está aderindo a essa tese que propõe uma verdadeira indistinção normativa, conforme a opinião de alguns doutrinadores.

Tratando-se especificamente da lei complementar em matéria tributária, sua importância pode ser medida pelas disposições constitucionais tratando do tema, conforme se pode observar no art.146 da CF. A lei complementar na Constituição tem duas utilidades principais: regular dispositivos constitucionais ou tratar de assuntos que, por sua relevância, mereceram do constituinte a necessidade de maior formalidade em sua criação. Quanto a esta última, observe-se que os impostos residuais e os empréstimos compulsórios têm que ser criados através de lei complementar.

Quanto às funções de lei complementar em matéria tributária, a doutrina também é divergente na interpretação do art. 146 da CF/88. Uma das correntes propõe a interpretação do artigo de forma literal, obtendo, deste modo, três matérias propostas pelo artigo: a regulação de conflitos de competência, a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e a edição de normas gerais de direito tributário. A linha mais tradicional dos tributaristas optou por essa interpretação chamada de tricotômica.

A corrente dicotômica, minoritária, mas incluindo nomes como Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, propõe que a correta interpretação do artigo 146 necessita ser sistemática e, portanto, que as únicas leis complementares permitidas pela Carta Constitucional tratariam da regulação de conflitos de competência e das limitações ao poder de tributar. Segundo BORGES NETO (1995, p. 8):

Assim, para que se tivesse por respeitado o princípio federativo, conclui-se que a lei complementar teria uma única finalidade, qual seja, veicular normas gerais de Direito Tributário, e estas, por sua vez, exerceriam duas funções: dispor sobre conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas, além de poder regular as limitações ao poder de tributar.

O ponto de discórdia entre as duas correntes é, realmente, a definição do que sejam “normas gerais de direito tributário”. Os adeptos da corrente dicotômica baseiam sua interpretação conforme os princípios constitucionais estruturais do Estado brasileiro, especialmente no princípio federativo. Em função deste, a concepção da possibilidade de edição de lei complementar tratar, por exemplo, da regulação de tributos municipais seria considerada uma invasão de competência. O professor Sacha Calmon Navarro Coelho considera uma outra possibilidade, que poderia ser chamada intermediária: na hipótese das normas gerais em relação à determinada matéria não serem criadas em nível nacional, o Estado e o Município poderiam dispor sobre estas matérias. Entretanto, se posteriormente sobreviesse lei complementar tratando destes conteúdos, as legislações municipais e estaduais que porventura estivessem em conflito com esta nova lei complementar seriam consideradas inválidas.

Analisando-se as duas principais teorias propostas, observa-se que os fundamentos da teoria dicotômica estão melhor estruturados. A argumentação segundo a qual as normas gerais de direito tributário (a serem reguladas por lei complementar) tratariam somente dos

conflitos de competência e das limitações ao poder de tributar não é desprezível, uma vez que outras normas gerais em matéria tributária correriam o risco de invadir a competência específica de cada ente federativo. Por outro lado, a teoria tricotômica resolve alguns conflitos nos quais a teoria dicotômica apresenta dificuldades. Exemplo disto seria a regulação da prescrição e da decadência. É difícil trabalhar com a hipótese de que cada Estado ou cada Município pudessem determinar suas regras próprias em termos de prescrição e decadência, criando um verdadeiro caos legislativo, e aumentando a insegurança jurídica em matéria tributária. Neste caso, assim como em outros exemplos, a necessidade de uma regra geral é premente. Segundo PIZOLIO JR. (1996, p. 186), as normas gerais são aquelas consideradas como “leis sobre leis de tributação” e se vocacionam a estipular parâmetros normativos genéricos a serem obedecidos pelo legislador ordinário. As normas gerais seriam espécie de normas diretrizes do sistema tributário.

Considera-se genericamente que a lei que ocupa atualmente este espaço de regulação de normas gerais seria o Código Tributário Nacional, a Lei nº 5.172/66, que, ressalte-se, foi criada como lei ordinária. Isto ocorreu até mesmo porque a matéria tratada pelo CTN somente passou a ser exclusiva de lei complementar a partir da Constituição Federal de 1967, de forma que esta lei ordinária foi recepcionada como lei complementar pela nova ordem constitucional. Deve-se observar, entretanto, que somente os artigos do CTN que tratam de matéria reservada à lei complementar usufruem deste *status* protegido.

Colocada a relação entre a lei ordinária e a lei complementar sob seus vários prismas, pode-se inferir genericamente que as imunidades tributárias, como limitações constitucionais ao poder de tributar que são, somente poderiam ser reguladas por lei complementar. Na falta de lei complementar específica sobre o assunto, tem-se utilizado o art. 14 do Código

Tributário Nacional, que, conforme já exposto, é considerado como se fosse lei complementar. A eventual restrição destas imunidades através de legislação ordinária seria uma invasão de competência da lei complementar. Somente poderia caber à lei ordinária definir detalhes instrumentais, mas não a definição do núcleo essencial do instituto da imunidade. Entretanto, não é pacífico esse posicionamento, sendo que o entendimento contrário – que somente nos casos em que há referência explícita à lei complementar essa seria necessária – tem sido corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, em inúmeros julgados. Especificamente a análise da jurisprudência do STF da matéria das imunidades tributárias do Art. 150, VI, “c” e do Art. 195, § 7º, incluindo entre outros aspectos a questão da regulação por lei ordinária ou complementar, será tratada na Parte III desse trabalho.

## PARTE III - AS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### CAPÍTULO 1 - ASPECTOS GERAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS ARTIGOS 150, VI, “C” E 195, § 70 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

#### 1.1 Conceituação

A partir da conceituação geral de imunidade tributária traçada na primeira parte desse trabalho, deve-se agora adentrar no campo específico das imunidades das instituições de assistência social, relativa aos impostos, e das entidades beneficentes de assistência social, relativa às contribuições sociais.

Exposta na CF/88 no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, dentro da seção específica pertinente às limitações constitucionais ao poder de tributar, a imunidade relativa a impostos encontra-se no art. 150, VI, “c”, *in fine*:

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

VI – instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, *das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*

§ 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 nela mencionadas.

Seu condicionante encontra-se na previsão de regulação específica por lei, e na restrição imposta pelo parágrafo 4º do mesmo artigo, restringindo o alcance da imunidade a

patrimônio, renda e atividades relacionadas com as finalidades essenciais da instituição. Também há o condicionante à regulação legal na imunidade relativa às contribuições sociais, fundada no Art. 195, § 7º da CF/88. Desta forma, a imunidade relativa às entidades beneficentes encontra-se no capítulo referente à Seguridade Social, tratando-se de dispositivo específico restrito às contribuições sociais, previstas pelo Art. 195. Prevê o referido artigo:

Art. 195, § 7º: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Observe-se que, a contrário sensu do que prevê o art. 150, VI, 'c', o art. 195 traz o termo "isentas". Tratar-se-ia, portanto, de desoneração tributária através de isenção, por interpretação literal do artigo? Deve-se buscar aqui a compreensão dos diversos institutos desonerativos existentes no direito tributário para interpretar o artigo. A imunidade tributária é uma barreira à própria atuação do legislador ordinário e garantia do contribuinte.

A isenção é mesmo criação do ente público tributante, referindo-se, portanto, ao exercício do poder de tributar estatal. Cria-se um benefício específico que exclui a incidência da norma tributária sobre aquela situação determinada, através da lei que institui o tributo ou outra de mesma ordem<sup>28</sup>, havendo a possibilidade de extingui-la de acordo com a sua

---

<sup>28</sup> Normalmente, lei ordinária, embora não haja impedimento no sentido de ser criada isenção através de lei complementar. Nesse último caso, reporta-se o caso à discussão sobre a existência de hierarquia ou não entre lei ordinária e lei complementar, pela divergência sobre a possibilidade de revogação de isenção criada por lei complementar através de lei ordinária. A maioria da doutrina, capitaneada por Ataliba (1971, p. 36) reconhece que, nesse caso, não estaria a lei complementar no exercício de suas funções constitucionalmente previstas, não havendo razão para que houvesse a criação por esse meio legislativo específico e, portanto, não existindo nesse caso concreto a hierarquia entre os tipos diversos de lei.

Hugo de Brito Machado critica essa posição, expondo que "A doutrina tem reconhecido a superioridade hierárquica da lei complementar que, por isto mesmo, não pode ser alterada ou revogada por lei ordinária. Entretanto, tem afirmado que 'a lei complementar, fora de seu campo específico – que é aquele expressamente estabelecido pelo contribuinte – nada mais é do que lei ordinária.' Seria necessário à configuração da lei complementar como espécie normativa, distinta da lei ordinária, além da forma, o conteúdo. Tal entendimento, sustentado por Geraldo Ataliba, presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete seriamente a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa, em face da imprecisão do objeto regulado.(MACHADO, 2002, P. 60)"

conveniência, devendo obedecer somente aos ditames da CF/88 e do Código Tributário Nacional, que regulou em termos gerais a matéria, inclusive as possibilidades de revogação que podem ser criadas. Trata-se de instrumento de política fiscal, colocado nas mãos dos entes políticos como parte de sua política econômica.<sup>29</sup> A isenção é uma forma de exercício do poder de tributar: o ente que tem poder para criar o tributo específico, via de regra, é quem tem poder de isentar desse tributo. Amílcar de Araújo Falcão destaca a distinção entre imunidade (para ele incidência qualificada constitucionalmente) e isenção (FALCÃO, 1966, P. 370):

Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extra-fiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera 'dispensar o pagamento de um tributo devido.

A situação prevista no referido artigo não se encaixa nessa definição. Deve-se questionar por que a CF/88 iria prever uma desoneração que tipicamente é criada por lei ordinária. Não haveria sentido nessa previsão direta, pois não se trata da permissão para instituir isenção, mas de uma criação direta.

A norma constitucional, mister em matéria tributária, tem função de estabelecer princípios e delimitar competências, nesse ínterim incluídas as imunidades. A criação de uma isenção diretamente através de norma constitucional, com hierarquia suprema e de modificação mais complexa, forneceria uma rigidez indevida da desoneração tributária. Teleologicamente, a norma constitucional quis criar uma desoneração permanente e uma

---

<sup>29</sup> Conforme Ives Gandra Martins ressalta (1993,p.81): “A imunidade, a isenção, a alíquota zero, a não-incidência, a remissão e a anistia são formas de desoneração tributária, apenas a primeira colocada em nível de vedação e da lei suprema. Embora na imunidade e na ‘não-incidência’ não nasçam nem obrigação, nem crédito tributário, enquanto decorrente do lançamento, na isenção, remissão e anistia nasce a obrigação, mas não o crédito. Na alíquota zero, nascem obrigação e crédito reduzidos à sua expressão nenhuma.”



garantia à atuação do contribuinte em uma atividade de interesse público, limitando o poder tributário em relação à situação específica das entidades assistenciais.

Claramente, o art. 195, § 7º não trata de uma isenção, mas de imunidade tributária. A utilização de terminologia incorreta não deve possibilitar uma leitura equivocada do dispositivo, pois a estrutura da norma e sua inserção como limite ao poder tributário na criação de contribuições sociais é inequívoca. Embora não esteja dentro da seção específica das limitações ao poder de tributar, a “isenção” prevista é, na verdade, uma imunidade tributária direcionada às contribuições sociais. A doutrina maciçamente interpreta o dispositivo conforme exposto, a exemplo de Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (1992, p.128):

A diferença entre imunidade e isenção, reside em que a imunidade decorre do texto constitucional não chegando a obrigação tributária a nascer, enquanto a isenção surge através de favor legal concedido pela pessoa política competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). O que o legislador ordinário não pode é pretender a inclusão no campo da isenção, de hipóteses imunitórias acobertadas pela Constituição Federal.

Ora, pelo § 7º do art. 195 o constituinte não deixou qualquer opção ao ente tributante para conceder isenção da exação de sua competência, pois, de forma terminativa; determinou ‘serem isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.’ Há assim, uma supressão da capacidade impositiva, por vedação constitucional.

Quanto à questão da regulação do referido artigo em termos formais, maior polêmica avulta em torno do dispositivo. Deve ser ressaltada que a situação do disposto no art. 195, § 7º é mais complexa e mais conflituosa do que a da imunidade relativa a impostos. A aplicação do art. 146, II a dispositivo referente a contribuições é defendida pela maior parte da doutrina, embora possa se dizer que seja uma interpretação ampliativa aplicável às contribuições sociais.

A questão de quais dispositivos do capítulo do Sistema Tributário Nacional poderiam ser aplicados às contribuições retoma a discussão sobre a natureza das contribuições sociais, mais ainda pela sua tópica constitucional em parte diversa da CF/88. Além disso, a própria Constituição apresenta princípios e limitações específicas relacionadas às contribuições, a exemplo do que ocorria no campo da anterioridade, na qual encontrava-se uma anterioridade geral aplicável a todos os tributos (art. 150, III, “b”), e uma anterioridade especial prevista pelo art. 195, § 6º, estabelecendo prazo próprio em relação a contribuições<sup>30</sup>.

Há entendimento no sentido de que, em relação ao art. 146, somente seria aplicável o inciso III<sup>31</sup>, que trata das normas gerais em matéria tributária. Nesta interpretação restritiva, estaria afastada a aplicação do inciso II do art. 146 do campo das contribuições. Pergunta-se se essa interpretação seria a mais adequada, tendo em vista hodiernamente a inegável natureza tributária das contribuições. O afastamento na aplicação dos outros incisos às contribuições não encontra referência expressa constitucional, pois não existe vedação expressa, e ademais, se as referidas contribuições têm natureza tributária, essa deve se irradiar em todos os seus efeitos. A previsão em *locus* específico não significa o afastamento da aplicação dos princípios e garantias gerais expressos no CTN, referindo-se a tributos.

<sup>30</sup> Obviamente, esse exemplo perde muito de sua força a partir da Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, que inseriu na dicção do art. 150, III, a alínea “c”, estabelecendo prazo de 90 dias da publicação para entrada em vigor de lei que institui ou aumenta tributo, somando-se essa garantia à previsão anteriormente existente da entrada em vigor no exercício financeiro seguinte. Vê-se, portanto, que os tributos em geral incorporaram o prazo de 90 dias que anteriormente era exclusividade das contribuições sociais.

<sup>31</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como parâmetros introdutórios, algumas questões são comuns às duas imunidades, presentes nos dispositivos já apresentados. Ambas são condicionadas, referem-se à assistência social como atividade desonerada. A terminologia específica dos artigos refere-se a “instituições de assistência social” e “entidades beneficentes de assistência social”.

A definição dos termos não é clara na CF/88, e deve ser questionado se os termos referem-se ao mesmo tipo de ente, expressando-se de forma diferenciada, ou se efetivamente os entes são diversos. Aponta-se a utilização da terminologia diferente como um forte indício no sentido de uma distinção ontológica, que não deve ser relegada a segundo plano pelo intérprete. O tratamento em diversas partes da Constituição Federal dá a entender que haveria essa distinção, a exemplo do art. 204 da Carta de 1988:

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a *entidades beneficentes e de assistência social*; [grifo nosso]

Nesse mesmo raciocínio, a legislação poderia regular de forma diferenciada os dois tipos de entes, obviamente trazendo requisitos dentro do campo previsto constitucionalmente para cada uma delas. O problema é a definição dos termos, que resulta na falta de parâmetros suficientes em termos constitucionais para delimitar o que seriam instituições de assistência social e o que seriam entidades beneficentes. Haveria campo aberto à legislação regulatória, nesse viés? Essa questão necessariamente passa pelo exame do entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o problema, em busca de soluções. No sentido de aproximação da terminologia e portanto dos requisitos para exercício da imunidade, utilizando como

parâmetro o CTN, encontra-se a maioria da doutrina, como Ives Gandra Martins (2001; 2003), Melo (1997), Gabriel Troanelli(1996), entrem outros.

De qualquer forma, tanto ao tratar da imunidade prevista no art. 150, VI. c, como da imunidade prevista no art. 195, §, deve-se referir a regulação constitucional específica do campo assistencial, conforme explicitado na primeira parte desse trabalho<sup>32</sup>, encontrando nos artigos 203 e 204 da Carta de 1988 verdadeiro marco normativo<sup>33</sup>.

A especificação da Assistência Social dentro do campo da Seguridade Social, o estabelecimento de objetivos e diretrizes da atividade nos referidos artigos não podem ser ignorados quando se trata do assunto. O papel das entidades assistenciais é ressaltado na previsão expressa de colaboração entre o Estado e as entidades não-estatais, através da descentralização político-administrativa. Tanto nos campos da assistência, quanto da saúde e da educação, há previsão expressa desta atuação conjunta.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> Capítulo 1 (“Fundamentação Jurídica da Assistência Social”) da Parte I - As Entidades de Assistência Social.

<sup>33</sup> 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 a promoção de sua integração à vida comunitária;

V- a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I- descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;

II- participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação de políticas e no controle das ações em todos os níveis. [...]

<sup>34</sup> Neste mesmo sentido, há previsão específica em relação às áreas de saúde (art. 199) e de educação (art. 213), os quais são trazidos para análise por se tratarem de campos de atuação de entidades assistenciais:

Art. 199 - A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 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*. (grifo nosso)

§ 2º - É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

Não há nenhuma referência no art. 203 à sua aplicação unicamente a políticas estatais de assistência social. Conclui-se, portanto, que se trata de referência não só para o poder público, como também para as entidades não-estatais que atuam no setor. A leitura inicial do artigo como direcionado a ambas as modalidades de prestação da assistência social (estatal e não-estatal) é confirmada posteriormente pela edição da Lei Orgânica da Assistência Social (Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993) que, em seu artigo 1<sup>o</sup><sup>35</sup> prevê expressamente a Assistência Social como uma política pública de atuação conjunta do Estado e da sociedade.

Entretanto, há posição consolidada na doutrina no sentido de diferenciar a Assistência Social prevista neste artigo daquela atividade assistencial exigida nos artigos 150, VI, c e 195, § 7<sup>o</sup>. O argumento, criado por Ives Gandra da Silva Martins e seguido por muitos doutrinadores, seria a existência de uma assistência social *lato sensu* e uma assistência social *stricto sensu* na Constituição Federal (MARTINS, 1998; 2003). Essa posição, diferenciando uma assistência social *lato sensu* da assistência social *stricto sensu* prevista no art. 203, na verdade baseia-se em uma concepção de assistência social anterior à CF/88. Essa concepção baseia-se na aproximação entre os conceitos de assistência, previdência e seguridade social, que realmente existia anteriormente a 1988 em termos constitucionais, já que não se

---

Art. 213 - Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou *filantrópicas*, definidas em lei, que:

I - comprovem *finalidade não-lucrativa* e apliquem seus excedentes financeiros em educação;

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

A teor desses artigos, dá-se a entender que a Constituição Federal trata de forma diferenciada entidades filantrópicas (ou beneficentes) e instituições de assistência social, e mais do que isso, para que obtenham a respectiva imunidade e a “isenção” do art. 195, § 7<sup>o</sup>, não basta que as instituições de educação e as de saúde exerçam as suas atividades típicas, mas é necessário demonstrar serem instituições de assistência social, a teor da conformação dos arts. 203 e 204. O mero exercício da atividade não dá a caracterização de assistência social.

<sup>35</sup> Lei nº 8.742/93, art. 1<sup>o</sup> A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que prevê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

distinguiam claramente as normas pertinentes a cada um dos campos, situação que foi claramente modificada a partir da Constituição atual.

A assistência social *lato sensu* consistiria em quaisquer atividades ou prestações que resultassem num melhoramento das condições de vida da população, relacionada a necessidades relevantes como saúde, educação, etc. Esse conceito permitiria a inclusão da previdência social como uma de suas formas. A assistência social *stricto sensu* seria aquela prevista no art. 203, apenas uma forma específica de assistência fornecida aos necessitados, sem contraprestação. Segundo essa corrente doutrinária, não poderia a interpretação do art. 150, VI, “c”, ser restrita ao conteúdo do art. 203, mas teria que corresponder à definição mais ampla. O argumento da não utilização do artigo 203 e 204 da CF/88 pode ser embasado na existência de norma constitucional específica (o art. 150, VI, “c”), devendo os artigos 203 e 204 ser meros auxiliares na interpretação, conforme Odim B. Ferreira (2001, p.140-141).

Além disso, propugna-se que a própria Constituição permitiria essa interpretação da assistência social *lato sensu*, a partir da redação do artigo 149, § 1o: “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”. Tratando de sistemas de previdência e assistência social, supostamente teria corroborado o conceito mais amplo de assistência social, englobando também o campo previdenciário. De acordo com Mizabel DERZI (1999, p. 324), essa referência genérica à previdência e assistência social demonstraria a inexistência de sentido unívoco da utilização da expressão assistência social. O artigo referido foi alterado pela EC nº 41, de 19/12/2003. Ressalte-se que, com a redação atual, desapareceu a referência à assistência social:

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Um dado importante hoje é que existe decisão do Tribunal Pleno<sup>36</sup>, ao menos em relação às Entidades Fechadas de Previdência Complementar, que inclusive serviu como indicador para os casos posteriores, culminando com a edição da Súmula 730 tratando da matéria. Importante destacar que, no caso, se afastou a interpretação baseada no conceito amplo de assistência social, ao contrário, vinculando atualmente a assistência social em todos os seus aspectos primeiramente à redação dos arts. 203 e 204, entendendo que a Constituição hodierna modificou o quadro da matéria. Considera-se, desta forma, a necessidade de levar em conta os referidos artigos na interpretação constitucional, propondo-se basicamente que a atividade assistencial deve ser direcionada aos hipossuficientes e a inexistência de contraprestação pelos beneficiários do atendimento. A assistência social, que será prestada por entidades estatais e não-estatais, tem, portanto como base essa conformação constitucional.

---

<sup>36</sup> O caso CERES – Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater, Recurso Extraordinário nº 202.700-6, Rel: Min. Maurício Correa. Esse acórdão e a situação específica relativa às Entidades Fechadas de Previdência Complementar serão objeto de análise aprofundada em 2.1.3.

## *1.2 Classificação das Imunidades referente às Entidades Assistenciais*

Conforme os parâmetros tratados na Parte II<sup>37</sup> do presente trabalho, na classificação mais utilizada pelos doutrinadores tem-se que a imunidade referente às entidades assistenciais, tanto a referente ao art. 150, VI, c, quanto àquela prevista pelo art. 195, § 7º da CF/88, são classificadas da seguinte forma: tratando da previsão constitucional, são imunidades explícitas; quanto à incidência jurídico-econômica, são imunidades subjetivas; tratando-se da necessidade de regulação infraconstitucional, como se sabe são imunidades condicionadas. Em relação ao objeto atingido, deve-se diferenciar a imunidade do art. 150, VI, c, que se refere somente a impostos da imunidade do art. 195, § 7º, abrangendo somente contribuições sociais.

A importância da classificação no âmbito das imunidades aqui tratadas refere-se especialmente à questão da necessidade de regulação, já tratada especificamente na Parte II referindo-se ao aspecto formal – a necessidade de lei complementar, e mais, da abrangência do campo de atuação da imunidade. Não há dúvidas quanto à aplicação somente a impostos e contribuições, mas sim, a que impostos e contribuições se aplicaria.

Explicitamente, a limitação que se encontra está no parágrafo 4º do art. 150, de forma que a imunidade referente a impostos abrangeria somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades assistenciais, não se aplicando a impostos que não se enquadrassem na situação acima. Quanto às contribuições abrangidas pelo art. 195, § 7º, não há limitação a não ser referir-se a todas as contribuições



previstas expressamente nos incisos do art. 195 da Constituição Federal<sup>38</sup>, e novas contribuições sociais criadas em exercício de poder residual (Art. 195, § 4º, remetendo ao art. 154 da CF/88).

---

<sup>37</sup> Na Parte II (A Imunidade Tributária), capítulo 1.3 (Classificação das Imunidades Tributárias) tratou-se especificamente somente do assunto em tela.

<sup>38</sup> Contribuições previstas no art. 195: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido ao disposto no art. 154, I.

## **CAPÍTULO 2 – A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS RELATIVA A IMPOSTOS**

### *2.1 A Conceituação de Instituição de Assistência Social e a Imunidade Tributária do Art. 150, VI, “c” da CF/88*

Através das imunidades conferidas às entidades de educação e assistência social, o que se objetiva é proteger e incentivar o particular na colaboração com o Estado, já que estas entidades exercem atividades que seriam típicas prestações a serem fornecidas pelo Estado, como educação, saúde e assistência geral àqueles que são hipossuficientes, não conseguindo prover adequadamente seu sustento, como crianças e idosos. Pode-se dizer que o exercício destas atividades mostra-se especialmente relevante em um país no qual, sabidamente, o Estado não consegue atender à demanda destes setores.

As teorias que fundamentam a ação dos particulares em colaboração com o Estado no exercício destas atividades justificam o incentivo dado a esta colaboração, pelo interesse público presente na sua ação, pois o setor filantrópico representa uma redução de custos para o Governo e conseqüentemente para os contribuintes. (BRANCO, 1999, p.33). Além destes fatores econômicos que ressaltam a suposta maior eficiência do setor privado na aplicação de recursos e provisão de serviços sociais, soma-se o processo decisório das entidades sem fins

lucrativos que, por estarem mais perto da sociedade, seriam mais sensíveis a suas demandas específicas, diversamente do que ocorre com o Estado centralizador e pouco sensível na alocação de seus recursos (BRANCO, 1999, p.35).

A doutrina tem excluído essas atividades como reveladoras da capacidade contributiva justamente pela falta de finalidade lucrativa. Vários doutrinadores encontram assente a questão da capacidade contributiva inexistente, a teor da atividade ser sem fins lucrativos. Ruy Barbosa Nogueira baseia a concessão da imunidade nesse argumento<sup>39</sup>. Ressalta Ávila, (2004, p. 230): “Elemento objetivo da tributação é, pois, a participação no mercado econômico. E as entidades de educação e assistência social que não o fazem com intuito lucrativo estão desprovidas desse elemento econômico. Vale dizer: não podem ser tributadas”. Misabel Derzi aponta a mesma concepção, em obras sucessivas, esposando a tese de Nogueira (1998, p.156-157; em Notas à obra de BALEEIRO, 1999, p. 309). Também Roque Antônio Carrazza ressalta o elemento da capacidade contributiva, a fundamentar a imunidade tributária, além das finalidades públicas de auxílio ao Estado, sendo a imunidade contrapartida a essas atividades:

As instituições de assistência social foram declaradas, pela Constituição, imunes a impostos justamente porque secundam o Estado na realização do bem comum. Melhor dizendo, avocam atribuições que são típicas do Estado (é o que fazem as Santas Casas de Misericórdia, que dão assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes). Assim, é altamente louvável que usufruam de certos benefícios, como o de não serem obrigadas a pagar impostos (IR, ISS, IPTU, imposto sobre a importação etc.) Não tendo finalidades lucrativas, não poderiam, mesmo ser tributadas por meio de impostos, *ex vi* do art. 145, § 1º, da CF, que consagra o já estudado princípio da capacidade contributiva. (CARRAZZA, 1998, p. 441-442)

---

<sup>39</sup> São vários textos em que o referido autor trabalha sobre esse conceito, vide a obra de coletânea de artigos e pareceres: “Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988”, de 1992, em que se pode encontrar nos vários artigos e pareceres selecionados o mesmo posicionamento.

A imunidade, entretanto, não é concedida somente como reconhecimento de menor capacidade contributiva, mas também com o objetivo de aumentar a capacidade econômica destas entidades, a fim de que possam cumprir integralmente seus objetivos, fins socialmente relevantes que são desta forma incentivados pelo Estado. O resguardo desta capacidade econômica permitirá, desta forma, que se a entidade não a possuir, passe a dispor dela, assim como se incrementa cada vez mais a capacidade das instituições já consolidadas (de acordo com OLIVEIRA *apud* MARTINS e RODRIGUES, 1992, p. 132, nota 3). A discussão posta é sobre o conceito de instituição de assistência social, visto que ainda não é consenso a definição jurídica, ou mesmo sua possibilidade:

Em face do direito posto, a palavra Instituições não tem um sentido técnico jurídico, ou seja, nada tem a ver com os tipos específicos de entes jurídicos à luz de considerações estritamente formais. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico, se considerada isoladamente. Se, porém, considerada para as finalidades a que se destina, Instituições de Assistência Social, Filantrópica ou de Educação, é toda organização de pessoas, criada com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados, cujos objetivos sociais não podem ser alterados pela vontade dos participantes. É aberta a toda a comunidade, sendo seus resultados financeiros revertidos totalmente aos fins instituídos, de modo a realizar finalidades públicas. Deve ser entendido, em sentido amplo, como abrangente de qualquer espécie de forma jurídica de que venha a revestir-se a organização. O que importa, quanto às suas finalidades, é que ela atenda ao interesse coletivo, suprimindo ou complementando atividades próprias do Estado. (MARTINS e RODRIGUES, 1992, p. 126).

Várias questões relevantes surgem no campo das instituições assistenciais e sua conformação constitucional, para serem caracterizadas nos moldes do artigo 150, VI, c. O que

seriam *instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos*? Qual o significado do *atendidos os requisitos da lei*, no sentido de quais requisitos deveriam ser cumpridos para usufruir da imunidade? Quais seriam os limites da lei reguladora?

É mister para esclarecer essas questões buscar-se o sentido que a doutrina deu aos requisitos para a conceituação de imunidade tributária para fins do enquadramento no Art. 150, VI, c e, posteriormente, examinar de que forma esses requisitos foram abordados pela jurisprudência do STF. Portanto, no item passar-se-á ao exame das posições doutrinárias referentes ao reconhecimento da instituição como assistencial.

## *2.2 Análise Doutrinária sobre os Requisitos para o Reconhecimento da Instituição de Assistência Social para fins da Imunidade Tributária do Art. 150, VI. “c”*

Como já foi exposto supra, a conceituação das instituições como assistenciais para fins do Art. 150, VI, “c” depende da verificação de uma série de requisitos, os quais a doutrina tem debatido, a partir da análise da dicção do próprio artigo da CF/88 e de outros artigos, bem como da legislação infraconstitucional.

Para Ávila (2004), haveria no artigo 150, VI, “c” um conjunto de requisitos subjetivos e objetivos. Os *subjetivos*, consubstanciando-se primeiramente em ser instituição de educação e assistência social e a como segundo requisito, não ter fins lucrativos. Como requisitos *objetivos*, tratando do alcance da imunidade, o parâmetro inicial delimitaria qual o objeto da imunidade: somente patrimônio, renda ou serviços e, como requisito final, que estes sejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade. O autor destaca que não pode

haver outros requisitos além dos constitucionais, pois o direito à imunidade decorre da ocorrência de fatos que se encaixem nas hipóteses previstas no texto constitucional.

Como cânone interpretativo, na falta de critérios previstos em legislação específica para regulamentar as imunidades, tem sido proposta pela imensa maioria da doutrina a utilização dos critérios do Art. 14 do Código Tributário Nacional, que define os requisitos para que as entidades de educação e assistência social usufruam do benefício da imunidade, e portanto tem sido entendido como norte para a compreensão do “sem fins lucrativos”. A redação do art. 14, que explicita os requisitos para fruição da imunidade referida no CTN no art. 9<sup>o40</sup>, é a seguinte:

Art. 14: O disposto na alínea ‘c’ do inciso IV do art. 9o é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nela referidas:

I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado;<sup>41</sup>

II. aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

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

A partir da leitura do artigo, surgem três requisitos para as instituições de educação e assistência social: a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a qualquer título; a aplicação integral no país de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e a manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades para assegurar sua exatidão. Estes requisitos tratariam na verdade de obrigações acessórias (dever de escrituração contábil) e seriam requisitos formais ligados ao

---

<sup>40</sup> Art. 9o : É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios:

IV- cobrar impostos sobre: c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II desse Capítulo.

destino do lucro, como o dever de não distribuir nem remeter para o exterior (ÁVILA, 2004, p. 224). Deve-se examinar detidamente o sentido de cada um desses requisitos expostos.

Questionando, especialmente, o significado da expressão “sem fins lucrativos” presente na redação do art. 150, VI, “c”, perquire-se sobre o alcance da sua interpretação. A ausência de fins lucrativos significaria, neste contexto, que não se pode distribuir lucros às pessoas que constituem a sociedade. Não se confunde com o seu objeto de atividade, que poderá ser inclusive de interesse público (ex. atividade de ensino) e ao mesmo tempo, ter fins lucrativos através dessa atividade. Conforme MACHADO (2002, p. 222):

O fim lucrativo, convém insistirmos nesse ponto, não se caracteriza pela obtenção de lucros para a própria pessoa jurídica, mas pela obtenção de lucros para os que a constituem ou integram. Uma entidade sem fins lucrativos pode lucrar, e deve lucrar, em suas atividades, como forma de se fortalecer e poder cada vez melhor desempenhar sua atividade que seja do interesse da sociedade, vale dizer, do interesse público.

Deve-se ater aqui que a expressão contida não significa a proibição de existência de superávit nas contas da entidade. O que se proíbe efetivamente é a distribuição deste superávit aos sócios da entidade. Diferenciando-se de uma empresa, é necessário que esse superávit seja aplicado na própria entidade (Barreto e Barreto, 2001, p. 73):

O superávit não é vedado para as entidades imunes, mas é até desejado. O que se veda a tais entidades é a distribuição de rendas, a qualquer título. Ressalta-se que a apuração de superávit ou déficit, em qualquer pessoa jurídica, está sujeita a variações. Isto poderá ocorrer, por exemplo, no encerramento do balanço. Ao término do ano fiscal, poderá o resultado indicar superávit da instituição. No entanto, tal resultado poderá ser modificado

---

<sup>41</sup> Inciso I com redação determinada pela Lei Complementar nº 104 de 10/01/2001, cuja alteração será objeto de considerações infra.

poucos dias depois, com as despesas incorridas pela instituição, passando-se assim a verificar-se déficit.

É inequívoco, por exemplo, que a aplicação do superávit não deva ocorrer somente no ativo imobilizado da instituição. É evidente que nas instituições de ensino e nas assistenciais, que se dedicam ao atendimento médico da população carente, a utilização do superávit verificado em treinamento de professores, pesquisas de novas técnicas cirúrgicas – sobre ser de fundamental relevo para a população atendida – representa a afirmação plena dos desígnios constitucionais.

A respeito da questão do superávit, é maciça na doutrina essa interpretação de entidades não-lucrativas.<sup>42</sup> Os requisitos intrínsecos designados pela expressão “sem fins lucrativos” seriam a não distribuição do superávit e o fato de não poder reverter seu patrimônio as pessoas que a criaram. A proibição existente é da distribuição de lucro – o que demonstra que a entidade pode gerar lucro, desde que seja reaplicado na própria atividade-fim da entidade. A proibição restringe-se, portanto, à sua distribuição, não à sua existência. (ÁVILA, 2004, p. 227)

Tratando da questão da finalidade lucrativa como requisito único para fruição da imunidade, Alberto Xavier (2000) traz o conceito de Ferri para fim lucrativo. Refere que o fim não se refere simplesmente à produção de um lucro objetivo, mas sim à divisão entre os sócios de um lucro subjetivo, de forma que poderá ocorrer a existência do lucro objetivo, mas

---

<sup>42</sup> A título exemplificativo: MACHADO, Hugo de Brito. Imunidades Tributárias das Instituições de Educação e Assistência Social e DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, ambos In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) Imposto de Renda: alterações fundamentais. 2º V. São Paulo: Dialética, 1998; COSTA, Regina Helena, Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, e outros doutrinadores.



não ser dividido entre os membros da sociedade, por disposição do estatuto que consignasse o lucro objetivo a pessoas diversas dos sócios, especialmente se voltado para a beneficência. Nesse sentido, explicita o autor que se deve distinguir entre alguns conceitos: o conceito de lucro produzido, o conceito de lucro distribuído e o de serviço oneroso. O vedado pela CF/88 e pelo CTN é a distribuição dos resultados econômicos do empreendimento. Portanto:

Não vedam, como não podiam vedar, a própria *produção do lucro* (o lucro objetivo na terminologia de Ferri), pois sem a preservação e crescimento do patrimônio de afetação especial em que o fundo de pensão se traduz ficariam prejudicados os próprios objetivos para que foi constituído: sem que as poupanças dos patrocinadores (e dos participantes) fossem aplicadas nos mercados de capitais em termos lucrativos jamais seriam atingidas as metas de benefícios a que os fundos se propõem; da mesma forma que sem que as entidades de educação obtivessem um excedente das receitas das mensalidades em relação às suas despesas, as bibliotecas não se renovariam, novos professores qualificados não podiam ser contratados, condenando os utentes a uma medíocre estagnação (XAVIER, 2000, p. 37) [grifo no original]

MACHADO (2002, p. 193), pontuando a inexistência de fins lucrativos como fundamento tanto na imunidade referente às instituições assistenciais, como às instituições de educação, diz que a conceituação de ausência de finalidade lucrativa tem sido mal compreendida e distorcida pelas autoridades fazendárias. A caracterização dessa ausência de fim lucrativo deveria ser feita por lei complementar que, no entanto, não pode acrescentar requisitos – estes somente deveriam servir para demonstrar que a entidade é sem fins lucrativos.

A não-distribuição do patrimônio e da renda afigura-se como requisito essencial, desta forma, compreendido em seu sentido. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado traz à baila a proposta de alteração realizada no art. 9º, a qual resultou a atual redação do referido artigo do CTN, a partir da Lei Complementar n.º 104, de 10/01/01. Destaca a inserção da expressão “sem fins lucrativos”, anteriormente inexistente, que somente vem explicitar o que anteriormente era a interpretação da doutrina e da jurisprudência sobre o assunto, portanto

desnecessária, segundo Hugo de Brito Machado (2002). Para fundamentar a tese de que a alteração do artigo teria direção puramente arrecadatória, traz as alterações propostas à redação original, que não foram aprovadas pelo Congresso Nacional, rejeitando este as referidas restrições (MACHADO, 2002, p. 194):

Art. 14. [...]

IV- conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas ou de quaisquer outros atos ou operações que modifiquem sua situação patrimonial;

V- assegurar, no caso de extinção ou cisão parcial, a qualquer título, a destinação de seu patrimônio a outra instituição que goze de imunidade na forma deste artigo ou a órgão ou entidade pública;

VI – prestar serviço gratuitamente, ressalvados os casos previstos em lei;

VII – destinar, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, o superávit ocorrido em suas contas, em determinado exercício;

VIII – não praticar nem contribuir, de qualquer forma, para o exercício de ato que constitua infração à legislação tributária; e

IX – observar o disposto no § 1º, do art. 9º.

§ 1º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

§ 2º As entidades de educação e de assistência social, além do disposto nos incisos I a VIII, deverão ainda colocar seus serviços à disposição da população em geral.

Segundo Machado (2002) a aprovação do projeto conforme a redação proposta pelo Executivo acabaria com a referida imunidade, já que as várias exigências superpostas inviabilizariam as instituições, citando a questão da gratuidade simultaneamente exigida com a prestação de serviços a toda comunidade como exemplo. A proposição do autor para o exercício desta imunidade tributária incluiria inclusive instituições com fins lucrativos, desde que a imunidade viesse acompanhada da exigência de vagas a serem ofertadas ao Poder Público. *In verbis*:

Se o governo não pode ou não quer prescindir totalmente dos tributos sobre as escolas, poderia pelo menos cobrar esse tributo em forma de vagas destinadas ao Poder Público, com o que reduziria os gastos públicos com educação. Para tanto bastaria que uma emenda constitucional alterasse a redação da alínea *c*, do inciso VI, do art. 150, dela excluindo a referência a instituição de educação, e inserisse no mesmo inciso a alínea *e*, atribuindo a imunidade ao *patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação que destinem ao Poder Público tantos por cento das vagas em seus estabelecimentos, atendidos os requisitos da lei*. (MACHADO, 2002. p. 197-197)[ grifos do autor]

Ressalta Xavier que a CF/88 em nenhum momento veda o caráter oneroso dos serviços prestados, mormente no caso das instituições de educação; baseando-se neste caso, não se poderia recusar a imunidade às entidades de assistência social se estas também prestassem serviços onerosos. Não subsistiria, portanto, a idéia da cobrança como desqualificação para a imunidade. De acordo com o mesmo: “[...] não há de se introduzir, em preceito constitucional, limitação nele não inserta. Pouco importa o concurso de numerário advindo dos bolsos do beneficiário, o que quase sempre ocorre mediante pequeno valor, diante da totalidade da receita. (XAVIER, 2000, p. 38)” No mesmo sentido, Ávila (2004, p. 228) refere que “[...] a existência de serviços remunerados não só é permitida, como também é estimulada pela própria Constituição”.

Pode-se observar que a gratuidade absoluta não se afigura como obrigatória para a configuração da entidade como assistencial. A gratuidade na prestação de certos serviços pode ser característica destas instituições, o que não impede que a eventual cobrança daqueles que detêm maior poder econômico não descaracterize a entidade como assistencial. Carrazza, referindo-se às instituições educacionais, faz a seguinte reflexão sobre o assunto:

De fato, a só circunstância de uma escola cobrar mensalidade de seus alunos não inviabiliza seu direito à imunidade. Pelo contrário, se, com o produto da arrecadação, de tais mensalidades, limitar-se a remunerar, de acordo com as leis de mercado, seus funcionários e professores, bem como a investir em equipamentos e materiais, continua a ter pleno direito ao benefício constitucional em tela. Note-se que, se a gratuidade fosse *conditio sine quae non* ao desfrute da imunidade, praticamente restaria esvaziada, em relação às escolas, a norma contida nesta alínea ‘c’. As escolas públicas (obrigatoriamente gratuitas, por força do disposto no art. 206, IV, da CF), por prestarem *serviço público*, estariam alcançadas pela alínea ‘a’, que como vimos, declara imunes a impostos os serviços prestados por pessoas

políticas. E apenas alguns poucos educandários, mantidos por entidades filantrópicas ou por beneméritos, teriam direito ao benefício.

Não nos parece, porém, que seja esta a melhor interpretação do texto constitucional. A nosso sentir, mesmo as instituições de educação privadas, que cobram mensalidades de seus alunos, são abrangidas pela imunidade. Basta que, sem fins lucrativos, se associem ao Estado na consecução dos objetivos contemplados no art. 205 da Lei Maior e, é claro, cumpram os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (ausência de intuito lucrativo, aplicação integral de seus rendimentos no País e escrituração correta de suas receitas).(CARRAZZA, 1998, p. 440-441)

Sobre a necessidade de prestação de serviços gratuitamente, MACHADO (2002, P. 223) também rejeita esse requisito, expondo que não ter fins lucrativos significa tão somente não se prestar como meio de obtenção de lucro para aqueles que a constituem. Ressalta a necessidade de obtenção de recursos financeiros, que não pode ser afastada, devendo obtê-los através de meios lícitos, entre estes a cobrança.

A respeito da questão da distribuição dos lucros, Hugo de Brito Machado traz ainda à baila a mudança na redação do artigo 14 do CTN, referindo-se ao ponto do acréscimo da expressão *a qualquer título*, resultando na ampliação do alcance da vedação do artigo:

Na redação anterior, o inciso I, do art. 14, do Código Tributário Nacional exigia como primeiro dos requisitos para o gozo da imunidade o 'não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado.' A mudança, como se vê, consistiu em substituir-se a expressão *a título de lucro ou participação no resultado*, pela expressão *a qualquer título*. Essa mudança certamente teve o propósito de alcançar a distribuição feita de forma disfarçada, seja a título de remuneração por serviços prestados, seja mediante fixação de preços irreais em certas transações entre a entidade imune e aqueles que a dirigem, seja direta ou indiretamente. (MACHADO, 2002, p. 225)

A distribuição disfarçada de lucros pode se dar, por exemplo, em pagamentos por serviços prestados por sociedades civis integradas por dirigentes das sociedades imunes. Para se constatar se realmente houve a distribuição referida, é necessário verificar a efetiva prestação dos serviços, bem como o preço cobrado no mercado por serviço similar. A este respeito, as operações referidas – pagamento a título de serviços prestados e quitação de preço de bem adquirido – seriam discutíveis frente à redação anterior, passando agora a serem

expressamente proibidas, pela vedação total do artigo, que refere a distribuição de parcela do patrimônio a qualquer título. Comenta o autor que qualquer forma de distribuição de lucros que não seja a título de lucro ou participação no resultado é fraudulenta, e como tal já poderia ser combatida, mesmo frente ao dispositivo legal anterior.

A vedação da remuneração a diretores e administradores como requisito essencial para usufruir da imunidade foi interpretada pelo STF, e desta forma, ampliado o seu alcance, a ponto de alcançar a configuração supra exposta. Conforme surge da interpretação do julgado no RE 93463<sup>43</sup>, não se pode proporcionar percentagens, participação nos lucros ou comissões a diretores e administradores. Entretanto, poder-se-ia perguntar se o requisito não poderia ser interpretado de forma mais flexível, permitindo pagamento de salários, aplicando-se no mesmo sentido que é dado pela Lei das OSCIP (Lei nº 9.790/99) (MARTINS, 2003), em seu Art. 4º, inciso VI:

---

<sup>43</sup> RE 93463 / RJ - RIO DE JANEIRO Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA

Julgamento: 16/04/1982 Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Publicação: DJ DATA-14-05-82 PG-04568 EMENT VOL-01254-02 PG-00380 RTJ VOL-00101-02 PG-00769

Ementa: IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS ESTABELECIMENTOS DE EDUCAÇÃO. NÃO A PERDEM AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO PELA REMUNERAÇÃO DE SEUS SERVIÇOS, DESDE QUE OBSERVEM OS PRESSUPOSTOS DOS INCISOS I, II E III DO ART-14 DO CTN. NA EXPRESSAO "INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO" SE INCLUEM OS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO, QUE NÃO PROPORCIONEM PERCENTAGENS, PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU COMISSÕES A DIRETORES E ADMINISTRADORES. RE NÃO CONHECIDO.

Destaque voto Ministro Cordeiro Guerra: “Penso que, na Constituição, se concedeu a imunidade para promover o ensino, e não, apenas, o ensino gratuito. Sem dúvida, o douto LEOPOLDO BRAGA sustenta com o brilho que lhe é próprio o conceito de ‘d’*établissement d’utilité publique*’ mas, a meu ver, a Constituição Federal ao limitar a imunidade às instituições de educação não lhe deu essa interpretação restrita, mas genérica, abrangente dos estabelecimentos de ensino, ainda que remunerado.

Penso que, se pretendesse o contrário, faria menção expressa às instituições de ensino e assistência social não remuneradas de qualquer modo em seus serviços.

A lei, por igual, não faz essa restrição, mas tão só as especificadas nos incisos I, II e III do art. 14 do CTN.”

“A Instituição pode ter rendas e cobrar serviços. A condição para a imunidade tributária é que essas rendas ou o recebimento da prestação de serviços sejam aplicados integralmente no país, para as respectivas finalidades. Se a lei fala em aplicação de rendas no país, é porque admite a existência destas, e, conseqüentemente, o ensino retribuído”.

Com a imunidade, quis o Estado atrair a iniciativa particular para o terreno da educação, suprindo-lhe as deficiências e secundando-lhes a ação nesse setor de magna importância social.”

Destaque-se que o acórdão foi levantado por Humberto Ávila (2004), entre outros julgados presentes no texto.

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre: VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação.

Deve-se vedar a remuneração excessiva, aquela que transborda o valor que é pago pelo mercado, entretanto, é cediço que não se pode exigir a profissionalização do setor, sem que haja pagamento de contraprestação ao dirigente efetivamente administrador da entidade.

Em relação à aplicação integral dos resultados na atividade e no País, obviamente, não há objeção razoável a este requisito, já que visa justamente dar efetividade a não ter fins lucrativos, não permitindo que a entidade venha a adquirir bens que não servissem para suas finalidades, mas somente para benefício de seus dirigentes (MACHADO, p. 226)

Ressalte-se por fim, que os requisitos exigíveis esgotam-se somente nos requisitos da Constituição e os específicos previstos pela lei complementar, neste caso, o CTN. A maioria da doutrina espousa esta tese, a exemplo de Ávila (2004, p. 225): “Requisitos outros não pode haver. E assim é, porque a Constituição assim dispôs. A instituição de outros requisitos por norma infraconstitucional ofende o postulado da supremacia da Constituição.”

### 2.3 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e os Requisitos para o Reconhecimento da Instituição de Assistência Social conforme a Imunidade Tributária do Art. 150, VI. “c”

Em relação aos requisitos e sua utilização pelo Supremo Tribunal Federal, observe-se que não há uniformidade nos julgados, havendo oscilações na forma como foram considerados no tempo os requisitos para o reconhecimento das instituições de assistência social. A análise de Odim B. Ferreira<sup>44</sup> sobre a jurisprudência do STF no referido assunto é uma das mais profundas que se tem notícia na doutrina, e passa a ser aqui utilizada para dar a perspectiva histórica do julgamento do tema.

Inicialmente, refere o autor que a análise dos julgamentos pelo STF teve como fundamento teórico a obra de Leopoldo Braga<sup>45</sup>, que traz três requisitos que devem ser

---

<sup>44</sup> Esta análise foi feita em um artigo publicado em três partes: “Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada”, na *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. N. 11, 12 e 13, e posteriormente repetida em seu livro, no qual apresenta o estudo completo: FERREIRA, Odim Brandão. *A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada – Uma análise sob a perspectiva da Metodologia Jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. Foi utilizada aqui a Primeira Parte do artigo: FERREIRA, Odim Brandão. Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 11, p.144-161, abr. –jun. 1995.

<sup>45</sup> Conforme BRAGA (1969, p. 09), o primeiro requisito a ser analisado seria exatamente o contido na norma constitucional, como se vê de suas palavras: “A primeira e indeclinável condição para que se reconheça a um ente jurídico de caráter educacional ou assistencial o direito ao gozo do aludido benefício constitucional, vale dizer, O privilégio da imunidade tributária em conformidade à norma de exceção contida na letra e no espírito dos textos em exame, é a de que se trate de uma verdadeira e propriamente dita “instituição” (inconfundível, em sua acepção específica de direito administrativo, com a de “empresa”, de fins lucrativos, com a de “sociedade fechada” e com a simples “corporação” ou “associação” de indivíduos visando à consecução de fins de interesse particular próprio, comum ou recíproco), isto é, que se trate de uma entidade – pública ou privada – instituída ou constituída com fim público educacional ou assistencial exclusivo (e, senão, ao menos, principal), de vocação altruísta e eminentemente desinteressada, visando, em suma, ao bem público, à utilidade coletiva, à satisfação de necessidade ou necessidades de interesse geral da comunhão dos indivíduos ou ao menos de determinadas classes sociais.”

Na seqüência, Braga (1969, p. 19-20) afirma:

“O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fins públicos, desinteressados e altruístas, inspirados e criados pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra “instituições ” ao da palavra “fundações ”, não só porque – conquanto raras – fundações há de interesse puramente privado, como, ainda, porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto

cumpridos pelas instituições de assistência social para que se caracterizassem como tal: A) Fim público institucional; B) Gratuidade e ausência de intuito lucrativo; e C) Generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e serviços. A análise da jurisprudência permite dizer que são utilizados simultaneamente dois ou três requisitos (com ênfase maior em um ou outro) ou individualmente, sem um padrão estabelecido em todo o período de julgados estudado.

Estudando cada um dos requisitos, o autor trata primeiramente da questão da generalidade (p. 147). Inicialmente, entidades que não fossem abertas ao público em geral tinham sua imunidade simplesmente negada. Somente eram consideradas assistenciais aquelas voltadas a atender às necessidades de todas as pessoas (obviamente, seguindo os objetivos para os quais tenham sido inicialmente determinadas, ou seja, atender especificamente crianças, ou idosos, etc), e aquelas com beneficiários limitados ou limitáveis ficavam de fora da imunidade. Somente a partir do RE 70.834 – o Caso da Fundação Ruben Berta, a orientação do STF mudou, inaugurando-se a 2ª fase da jurisprudência, conforme o autor refere (p. 148):

Numa segunda fase, percebe-se um momento de transição entre as orientações: o Tribunal não deseja romper com as decisões até ali tomadas, apagando o critério da generalidade, mas também não as quer endossar para o futuro. A saída encontrada é não negar o critério e, sim, emprestar-lhe novo conteúdo. [...] Para tanto, depois de admitir que ‘a recorrente é uma Fundação de caráter assistencial e visa ao amparo e ao benefício dos que a compõem, o relator [do RE 70.834] Min. Adalício Nogueira

---

é instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros-associados. Assim, a) o fim público institucional, exclusivo, ou, ao menos, principal; b) a gratuidade e ausência de intuito lucrativo; e, c) a generalidade na prestação dos serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios (BRAGA, 1969, p. 88).



afirma: a argumentação [...] de que a recorrente é ‘uma entidade assistencial fechada, isto é, os seus objetos institucionais são destinados, exclusivamente, aos seus funcionários, dela Fundação e aos da Varig, não pode ser acolhida nos termos estritos em que foi posta. Onde a lei não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir.

Considerou-se que o atendimento de um círculo de beneficiários de amplitude indefinida – o fato de a entidade ser aberta aos que integram ou viessem a integrar o quadro de funcionários – serviria para preencher o requisito da generalidade. Na mesma seqüência seguiram-se outros julgamentos do mesmo teor: RE 74.792 (o caso da Real Sociedade Espanhola de Beneficência/ Sanatório Espanhol), no qual coexistiam o atendimento gratuito aos seus associados, também atendimento gratuito a um determinado número de pessoas pobres e atendimento pago ao público em geral. O RE 89.012 (Serviço Social da Indústria do Papel, Papelão e Cortiças do Estado de São Paulo) tratou do assunto da mesma forma, ressaltando o cumprimento do art. 14 do CTN e o auxílio ao Estado na prestação de serviços assistenciais.

O abandono total do critério da generalidade pelo STF, representando um rompimento com todo o período anterior, deu-se somente através do caso da Fundação DURATEX (RE 108.796/ Rel. Min. Carlos Madeira), no qual a referida foi considerada assistencial por outros fatores (inexistência de manutenção pelos beneficiários e não ter fins lucrativos), considerando-se irrelevante a questão da generalidade. De acordo com a ementa, “A natureza pública da instituição não provém da generalidade de seus participantes, mas dos fins sociais a que atende” (apud FERREIRA, 1995, p. 149). No mesmo sentido, o caso da REFER-Fundação Rede Ferroviária de Seguridade Social (AgRgAg 120.744, rel Min. Francisco Rezek).

Conclui-se sobre a análise dos julgados tratando do critério da generalidade que o STF passou por três fases. A primeira delas, de exigência absoluta desse requisito; a segunda fase, de uma exigência mais abrandada do requisito, no qual “a generalidade estaria satisfeita, mesmo quando o círculo dos atendidos fosse constituído por um número restrito de pessoas, definido por meio de outro vínculo jurídico – o trabalhar numa empresa ou o pertencer a certa categoria, ao qual novas pessoas poderiam aderir”.(FERREIRA, 195, p. 150) Na segunda fase, o STF reluta em desautorizar os precedentes do próprio tribunal, tentando dar uma nova interpretação ao critério da generalidade. Através dessa flexibilização, houve na verdade uma progressiva abolição do mesmo critério, que somente explicitou-se em uma última fase dos julgados. O problema da generalidade, de acordo com o autor, é que ela se constitui em um conceito absoluto: ou é aplicável ou não é.

A questão da aplicação do critério da gratuidade e sua conceituação constitui-se como uma das mais polêmicas do assunto. A oscilação dos julgados nesse quesito é constante. Os primeiros acórdãos que tratam da gratuidade propugnam que não é necessário que a prestação seja fornecida gratuitamente. Dessa forma, no RE 58.691 (rel. Min. Evandro Lins e Silva), tratando de sociedade educacional, o relator determina que não há necessidade de que essa ministre o ensino gratuito totalmente. No julgamento da Real Sociedade Espanhola de Beneficência (RE 74.792) também se referiu à questão da gratuidade, concluindo o relator, Min. Djaci Falcão, que a cobrança não infere na conceituação da sociedade como entidade sem fins lucrativos. *In verbis*:

Como salientou a agravante nas razões de f. 61, não é a gratuidade da prestação ou do serviço que lhe oferece a característica da assistência social, por isso que hospitais, mantidos pelos poderes públicos, cobram diárias, de que é exemplo o Hospital dos Servidores Municipais nessa Capital, enquanto outros como o Hospital Getúlio Vargas cobram prestações de seus serviços. Realmente, não seria possível manterem-se as entidades de assistência social, se não lhes fosse permitido cobrar das pessoas que podem pagar e que recorrem a seus serviços (*apud* FERREIRA, 1995, p. 151).

Desta forma, a cobrança não descaracterizaria a sociedade como assistencial, desde que a renda obtida fosse revertida em favor dos objetivos institucionais. Entretanto, logo após encontra-se precedente em sentido inverso, considerando que a cobrança de “jóias e contribuições mensais” dos associados retiraria seu caráter assistencial (RE 63.411 – caso da Associação Beneficente dos Servidores do Departamento Autônomo das Estradas de Rodagem). Posteriormente, definiu-se a necessidade que a cobrança realizada não advenha dos próprios beneficiários – no RE 89.012, o Min. Moreira Alves definiu que o fato da entidade receber recursos de empresas não lhe retiraria a finalidade social, importando o fato da contribuição não advir dos beneficiários dos serviços de assistência, pois aí não haveria gratuidade (*apud* FERREIRA, 1995, p. 152). Através do texto do autor (p. 152 e 153), percebem-se oscilações posteriores entre essas duas posições que podem ser demonstradas pela análise dos acórdãos, sucessivamente contraditórios: a favor da gratuidade, proibindo a entidade de receber contribuição de seus beneficiários: RE 108.796, Ag Rg Ag 120.744 e Re 108.120.

Pregando a inexigibilidade da gratuidade, o RE 108.737, em que o STF admite que as entidades possam cobrar e obter lucro, desde que esse não seja distribuído entre seus associados (FERREIRA, 1995, p. 153). No mesmo sentido, o RE 116.188. Posteriormente, ao tratar de entidades de previdência fechada, retornou o assunto da gratuidade à baila, no RE

136.321. Conforme consignou o Min. Octavio Gallotti na ementa do acórdão: “Sendo mantida por expressiva contribuição dos empregados, ao lado da satisfeita pelos patrocinadores, não lhe assiste o direito ao reconhecimento da imunidade tributária, prevista no art. 19, III, c, da Constituição de 1967, visto não se caracterizar, então, como instituição de assistência social”.(apud FERREIRA, p. 154).

Contemporaneamente, tratando especificamente da questão das Entidades Fechadas de Previdência Complementar e da aplicabilidade a elas da imunidade tributária, em dois acórdãos paradigmáticos, o STF reconheceu nesse caso a necessidade da inexistência de contraprestação dos beneficiários pelos serviços a eles prestados. Não pode ser outro o sentido do julgamento do caso da CERES - Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater, expresso no RE nº 202.700-6, que demonstrou uma nova orientação do STF a respeito dessas entidades, exigindo para o reconhecimento da imunidade a necessidade da gratuidade e da generalidade nas prestações. Esses aspectos serão analisados especificamente a seguir.

#### *2.4 Estudo de Caso: As Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC)*

Várias questões conflituosas prevalecem ainda na doutrina e na jurisprudência referentes à definição de entidade de assistência social, dentre essas a possibilidade do enquadramento das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) como entidades assistenciais para fins de obter a imunidade, sendo uma das maiores polêmicas enfrentadas no assunto. Sobre a definição do que seja essa entidade assistencial coberta pela norma imunizante, e quais os limites dessa imunidade (além dos expressamente previstos pelo

§4º do respectivo artigo), muito se tem escrito e discutido, seja pela doutrina, inclinada a interpretações mais flexíveis e favoráveis ao contribuinte, seja pela jurisprudência oscilante do STF. Quanto a requisitos expressamente previstos no artigo 150, VI, “c” da CF/88, somente se encontra expressa a inexistência de fins lucrativos. Referindo-se aos outros possíveis requisitos, são objetos de acirrada discussão de doutrinadores e do Poder Judiciário, evidenciando-se o conflito em questões limítrofes, como é o caso das entidades aqui em estudo. Observe-se que não há referência expressa às entidades de previdência fechada no artigo 150, VI, “c”.

A fim de se examinar a questão sob o ponto de vista das imunidades tributárias, é necessário inicialmente que seja conceituado o objeto em análise. Podem se definir as Entidades Fechadas de Previdência Complementar, também chamadas de fundos de pensão (do termo inglês *pension funds*), como organismos constituídos basicamente para fornecer prestações previdenciárias (aposentadoria e pensão) a um grupo determinado ou determinável de pessoas, definido através de uma relação com o patrocinador ou instituidor da entidade, que gera pertinência a EFPC. Nos termos do art. 31 da Lei Complementar 109/01:

Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores<sup>46</sup>; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

---

<sup>46</sup> Conforme a Lei Complementar nº 109/01:

Art. 12. Os planos de benefícios de entidades fechadas poderão ser instituídos por patrocinadores e instituidores, observado o disposto no art. 31 desta Lei Complementar.

Art. 13. A formalização da condição de patrocinador ou instituidor de um plano de benefício dar-se-á mediante convênio de adesão a ser celebrado entre o patrocinador ou instituidor e a entidade fechada, em relação a cada plano de benefícios por esta administrado e executado, mediante prévia autorização do órgão regulador e fiscalizador, conforme regulamentação do Poder Executivo.

A EFPC é financiada através de contribuições dos próprios participantes<sup>47</sup> e dos patrocinadores<sup>48</sup>, em proporções que variam conforme a característica dos planos instituídos e de seu custeio, havendo casos em que o custeio cabe totalmente ao patrocinador (embora essa modalidade tenda a extinguir-se, tendo em vista a nova legislação reguladora da matéria). Obviamente, a definição do que sejam essas entidades, do tipo de prestação oferecida e da forma específica de sua constituição sofreu considerável variação no correr do tempo, especialmente no que se refere às espécies de prestações. Empréstimos, assistência médico-hospitalar, farmacêutica, odontológica, prestação suplementar de alimentação, educação e habitação, eram prestações ordinariamente oferecidas nas várias espécies de fundos de pensão e caixas de assistência (MARTINEZ, 2002, p. 242). Apesar dessas modificações, algumas características comuns podem ser elencadas (MARTINEZ, 2002, p. 36-37): a facultatividade (referindo-se à manifestação de vontade, ainda que mínima, no ingresso nesses planos), a acessoriedade (também chamada de supletividade, em referência ao papel considerado auxiliar da Previdência Pública), o fato de ser poupança individual (caracterizando-se como um esforço individual no acúmulo de recursos, resultando posteriormente em benefícios previdenciários próprios), ser atividade exercida por delegação estatal (em vista do interesse público envolvido, submetendo-se a estrito controle governamental), a solidariedade (por constituir-se em atividade de seguro social, com aspectos mutualistas). MARTINEZ assim conceitua previdência complementar:

(...) cuida-se de um conjunto de operações econômico-financeiras, cálculos atuariais, práticas contábeis, e normas jurídicas, empreendidas no âmbito particular da

---

<sup>47</sup> (LC 109/01) Art. 8º Para efeito desta Lei Complementar, considera-se:

I - participante, a pessoa física que aderir aos planos de benefícios; e

II - assistido, o participante ou seu beneficiário em gozo de benefício de prestação continuada.

<sup>48</sup> Podendo haver um único patrocinador ou vários, conforme se vê do Art. 34 da mesma lei: As entidades fechadas podem ser qualificadas da seguinte forma, além de outras que possam ser definidas pelo órgão regulador e fiscalizador:

[...] II - de acordo com seus patrocinadores ou instituidores:

a) singulares, quando estiverem vinculadas a apenas um patrocinador ou instituidor; e  
b) multipatrocinadas, quando congregarem mais de um patrocinador ou instituidor.

sociedade, ainda inserida no Direito Privado, subsidiária do esforço estatal, de adesão espontânea, propiciando benefícios adicionais ou assemelhados, mediante recursos exclusivos do protegido (aberta e associativa), ou divididos ou encargos entre o empregado e o empregador, ou apenas de um destes (fechada). (2002, p.37)

Em termos normativos, a matéria somente iniciou a ser regulada através da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, cujo objetivo era tratar das chamadas “entidades de previdência privada”. Embora haja registro de legislações anteriores cujo objetivo era criar entidades específicas de natureza semelhante, somente houve uma regulação da matéria genericamente pela referida lei (RODRIGUES, F., 2003, p. 178) As entidades de previdência privada eram definidas, nos termos do Art 1º, como “as que têm por objeto instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da Previdência Social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos”.

Tratou a lei de diferenciar as entidades de previdência privada em duas espécies principais: entidades de previdência fechadas e entidades de previdência aberta, essas últimas com fins lucrativos, em que a pertinência é definida essencialmente pelo pagamento das respectivas contribuições ao plano escolhido (critério econômico).

As Constituições anteriores à de 1988 pouco ou nada se preocuparam em regular claramente o campo da Previdência e Assistência Social. O tratamento do assunto era pontual e assistemático nas cartas anteriores, que somente foi ratificado na Constituição Federal de 1988. Registre-se que não existia sequer referência específica à previdência complementar nesses diplomas anteriores (RODRIGUES, F., 2003, p.178) A Constituição Federal de 1988 dedicou todo o Capítulo II do Título da Ordem Social à Seguridade Social, subdividindo-a em três grandes campos: saúde, previdência social e assistência social. A previdência complementar é expressamente prevista através do art. 202, com a seguinte redação:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Visando implementar o mandamento constitucional de que lei complementar regulasse o assunto, posteriormente a Previdência Complementar foi totalmente regulamentada pelas Leis Complementares 108<sup>49</sup> e 109, ambas de 29 de maio de 2001. A Lei Complementar 109/01 revogou totalmente a Lei ° 6.435, de 15 de julho de 1977, já que tratou de todo o campo da previdência complementar. Estabeleceu novos parâmetros às entidades de previdência complementar abertas e fechadas, inclusive no tocante à espécie de prestação a ser oferecida ao assistido.

A questão que pertence à seara das entidades assistenciais é: seriam as entidades de previdência complementar fechadas entidades assistenciais? Surge a indagação por não haver anteriormente distinção legislativa clara no tratamento de previdência e assistência social, e mais do que isso, a própria Lei 6435/77 previa expressamente a equiparação das EFPC às entidades assistenciais, em seu art. 39, § 3º:

As entidades fechadas terão como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

§ 3º As entidades fechadas são consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição.

Uma observação interessante que pode ser feita sobre esse dispositivo legal é a seguinte: se houve a necessidade de equiparação, significa que as entidades de previdência privada não eram consideradas como tal (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2001).



Posteriormente, o dispositivo teria sido revogado pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 19/10/83, que teve a sua validade contestada. Segundo seus detratores, por se tratar de um decreto-lei ele não poderia ter retirado um benefício fiscal que somente poderia ser regulamentado através de lei complementar (por se tratar de uma imunidade tributária, mesmo que seja por equiparação da Lei 6435/77). A *contrario sensu*, pode-se argumentar que a referida lei teria na verdade concedido uma isenção às entidades de previdência fechada através da equiparação às entidades assistenciais, isenção que, portanto, poderia ser revogada através de uma norma de igual hierarquia.<sup>50</sup>

Entretanto, a partir da Lei Complementar n.º 109, não somente é inexistente qualquer referência à equiparação às entidades de assistência social, como também há previsão expressa vedando a EFPC o patrocínio de quaisquer prestações além das previdenciárias, abrangendo essa proibição serviços e prestações de cunho assistencial. Conforme a redação dos artigos 32 e 76 da referida lei:

Art. 32. As entidades fechadas têm como objeto a administração e execução de planos de benefícios de natureza previdenciária.

Parágrafo único. É vedada às entidades fechadas a prestação de quaisquer serviços que não estejam no âmbito de seu objeto, observado o disposto no art. 76.

Art. 76. As entidades fechadas que, na data da publicação desta Lei Complementar, prestarem a seus participantes e assistidos serviços assistenciais à saúde poderão continuar a fazê-lo, desde que seja estabelecido um custeio específico para os planos assistenciais e que a sua contabilização e o seu patrimônio sejam mantidos em separado em relação ao plano previdenciário.

---

<sup>49</sup> A referida lei é específica e dispõe somente sobre a relação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar.

<sup>50</sup> Comentando a revogação da equiparação pelo Decreto-lei 2065, de 26.10.83, Ricardo Lobo Torres (1999, p. 259) ressalta a controvérsia na doutrina, chegando mesmo alguns tribunais federais a declararem inconstitucional o referido Decreto-lei.

§ 1º Os programas assistenciais de natureza financeira deverão ser extintos a partir da data de publicação desta Lei Complementar, permanecendo em vigência, até o seu termo, apenas os compromissos já firmados.

Portanto, não somente as EFPC não têm mais a equiparação legal a entidades assistenciais, como também passaram a serem expressamente proibidas de prestarem serviços dessa natureza, por se incluírem em campo diverso do previdenciário e infringirem as normas de equilíbrio financeiro e atuarial das entidades.<sup>51</sup> Toda e qualquer prestação deve ter a fonte de custeio especificada, dentro dos referidos padrões. Através desta alteração legislativa, operou-se uma modificação profunda na própria natureza das EFPC, conforme ressalta MARTINEZ (2002, p. 89-90).

Além das questões atinentes às entidades de previdência complementar, ressalta-se na Carta de 1988 como novidade o tratamento específico que recebeu a Assistência Social. A Seguridade Social passa a definir a grande área, subdividida em três campos separados – saúde, previdência social e assistência social. Essa última, conforme a dicção do artigo 203, será prestada a quem dela necessitar, independente de contribuição. Colocam-se aí dois requisitos relevantes para a definição constitucional atual de assistência social: atendimento aos hipossuficientes e inexistência de contrapartida por parte do beneficiário do atendimento.

Dessa forma, a conformação atual da assistência social não permite que haja contribuição daquele que recebe a prestação assistencial, para que ela possa classificar-se como tal. Obviamente, as entidades podem oferecer serviços sem contraprestação aos

---

<sup>51</sup> Vide o § 2º do art. 76, ao definir programas assistenciais: “Consideram-se programas assistenciais de natureza financeira, para os efeitos desta Lei Complementar, aqueles em que o rendimento situa-se abaixo da taxa mínima atuarial do respectivo plano de benefícios”. A manutenção do nível de contribuição necessário (equilíbrio financeiro-atuarial) está expresso em regras de custeio, entre elas o art. 18: “O plano de custeio, com periodicidade mínima anual, estabelecerá o nível de contribuição necessário à constituição das reservas garantidoras de benefícios, fundos, provisões e à cobertura das demais despesas, em conformidade com os

necessitados (considerando-se nesse caso como serviços assistenciais) que são parcela do grupo atendido, cobrando de outros para poder realizar suas atividades (desde que os serviços assistenciais sejam o objetivo institucional e significativos). Mas a inexistência de contraprestação, ou seja, a gratuidade, surge como ônus para que a atividade seja considerada assistencial.

Verifica-se aí uma das maiores incompatibilidades com o regime das entidades de previdência complementar, na sua atual conformação. Enquanto na atividade assistencial não pode haver contraprestação, na atividade das EFPC a contraprestação anterior é essencial ao sistema. Não se admite a prestação previdenciária sem o custeio correspondente, seja do participante unicamente (no caso das entidades abertas), seja acompanhado pelo patrocinador, (regra geral nas entidades fechadas), ou mesmo unicamente suportado pelo patrocinador<sup>52</sup>.

Apesar desse novo quadro normativo das EFPC, a doutrina mantém-se atrelada aos padrões formatados antes da CF/88. Ao defender a inclusão das entidades de previdência complementar como entidades assistenciais, invocam em sua maior parte precedentes do STF anteriores à CF. Quanto aos requisitos da lei necessários para o enquadramento no art. 150,

---

critérios fixados pelo órgão regulador e fiscalizador. Também se percebe a atuação desse princípio na necessidade de custeio específico para a assistência à saúde (fim do *caput* do art. 76)

<sup>52</sup> Situação esta que não pode ocorrer em relação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas. De acordo com a lei específica (LC 108/ 01) em seu art. 5º, é vedado o aporte de recursos a entidades de previdência privada de caráter complementar, salvo como patrocinadores. Nessa condição, é vedada a essas entidades a contribuição em valor que exceda a dos participantes, conforme a redação do art. 6º, §1º da mesma lei: “A contribuição normal do patrocinador para plano de benefícios, em hipótese alguma, excederá a do participante, observado o disposto no art. 5º da Emenda Constitucional no 20, de 15 de dezembro de 1998, e as regras específicas emanadas do órgão regulador e fiscalizador”. Também refere o art. 7º expressamente a forma de custeio desses planos: “Art. 7º A despesa administrativa da entidade de previdência complementar será custeada pelo patrocinador e pelos participantes e assistidos, atendendo a limites e critérios estabelecidos pelo órgão regulador e fiscalizador”. Conclui-se, portanto, que no caso das entidades públicas não se admite o custeio unicamente por parte da patrocinadora. E deve-se ponderar que em razão do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial previsto pela LC 109/01, é uma situação excepcional também em relação às patrocinadoras privadas, pela dificuldade na aplicabilidade desse princípio somente com as contribuições da patrocinadora. Essa situação, como se verá abaixo, é a única admitida em que a entidade ainda se considera como assistencial, por decisão do Supremo Tribunal Federal, já sumulada (Súmula 730).

VI, “c”, os doutrinadores aceitam somente aqueles previstos pela Constituição Federal no próprio artigo (inexistência de fins lucrativos) e os requisitos expressos no Código Tributário Nacional (Lei nº5172, de 25/10/1966), em seu artigo 14<sup>53</sup>, já que formalmente a lei necessária para regular a matéria seria complementar<sup>54</sup> e o CTN tem hierarquia de lei complementar. Não concorda grande parte da doutrina com a incidência do art. 203 sobre a definição de entidade assistencial, propugnando que os artigos 203 e 204 referir-se-iam somente à assistência social estatal, e não ao campo privado. Como exemplos dessa argumentação, citar-se-iam os Votos dos Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence no caso CERES<sup>55</sup>.

No voto do Min. Marco Aurélio (que reproduz seu voto no RE nº 219.435-6/MG), argumenta este que não caberia interpretar a assistência social nos moldes do art. 203 da CF, e que entendimento contrário implica a total inutilidade do preceito (do art. 150, VI, “c”) já que a seguridade oficial decorre da atuação da autarquia, resultando a imunidade do disposto não na alínea “c”, mas na alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Carta em vigor, regra também inserta na Constituição anterior (alínea ‘a’ do inciso III do artigo 19). Logo, a imunidade da alínea ‘c’, relativamente às instituições de assistência social, alcança pessoas jurídicas de direito privado. Não possuindo fins lucrativos, e seguindo os moldes colocados no art. 14 do CTN, a instituição cumpriria os requisitos referidos pela norma constitucional (p. 500-501 do ref. processo).

---

<sup>53</sup> Redação do art. 14 do CTN: O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a 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.

<sup>54</sup> A questão da espécie de lei necessária (ordinária ou complementar) para regulamentar as imunidades tributárias referentes às entidades assistenciais, tanto a do art. 150, VI, ‘c’, quanto a do art. 195, §7º da CF/88 ainda não é pacífica na doutrina e principalmente na jurisprudência (como exemplo, a discussão realizada na ADIn 2028 MC/ DF). Expõe-se aqui a corrente que defende a exigência de lei complementar, a partir da aplicação do art. 146, II da CF/88.

O voto de Sepúlveda Pertence cita os seguintes argumentos a favor da imunidade: a necessidade de restrição da aplicação do art. 203 ao campo da assistência social pública, sob pena de interferir no sentido do art 150, VI, c. Também refere ao mesmo raciocínio do voto do Min. Marco Aurélio no RE 219.435. O art. 203 não trataria de toda a assistência social, mas se aplicaria somente ao domínio “o da assistência social à população verdadeiramente carente – de regra, excluída do mercado formal de trabalho e, pois, do âmbito de benefícios previdenciários, mediante contribuição –, a ser custeada, por isso, mediante recursos orçamentários, afora fontes voluntárias eventuais (...)” (Pertence, p. 536) Encerra citando a redação do art. 204 da CF/88. Traz os argumentos de Alberto Xavier<sup>56</sup>, aduzindo que não é possível aplicar-se às entidades assistenciais privadas o regime da assistência social pública. Baseia-se em três diretrizes o argumento comparativo: a facultatividade da previdência e assistência privadas e o exercício obrigatório da assistência e da previdência públicas; a liberalidade dos atos da assistência e da previdência privada, enquanto a assistência e previdência públicas são baseadas em tributos; a contraposição entre previdência e assistência social se basearia em um dado regime positivo, não na essência do conceito em causa.

Argumento já citado, criado por Ives Gandra da Silva Martins e seguido por muitos doutrinadores<sup>57</sup>, seria a existência de uma assistência social *lato sensu* e uma assistência social *stricto sensu* na Constituição Federal. Conforme expõe o ilustre tributarista (1998, p.133-135):

Entendo, em relação às entidades de assistência social, cujo perfil da imunidade desenhada pela jurisprudência abrange inclusive as entidades fechadas de previdência social, que o constituinte optou por duas conformações: a conformação

---

<sup>55</sup> STF: RE nº 202.700-6, DJ 01.03.2002 Rel: Min. Maurício Correa, Data do acórdão: 08/11/2001 Tribunal Pleno

<sup>56</sup> No seguinte artigo: XAVIER, Alberto. As Entidades Fechadas de Previdência Privada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 52, p. 19-45, jan/2000.

<sup>57</sup> Alguns exemplos: Francisco de Assis Alves (1998, p. 268-315); Daniele Russi Campos (2002, p. 105-125). Ives Gandra mantém esse posicionamento ainda em obras mais recentes (a exemplo, MARTINS, 2003, p. 72).

*lato sensu*, que abrange previdência, saúde e assistência social propriamente dita, e a *stricto sensu*, que só hospeda a assistência social, fora das hipóteses previdenciárias e de saúde. [...] O extinto TFR definira que a imunidade tributária constitucional hospedava o gênero ‘assistência social’, o que implicava estalajar as diversas formas de seguridade. A manutenção na atual Constituição do mesmo texto da Emenda Constitucional n.1/69, já pacificado pela jurisprudência do TFR, permitiu, pois, aceitar tal exegese, de resto, conforme a interpretação da esmagadora maioria dos juristas brasileiros. Em outras palavras, as instituições a que se refere o art. 150, VI, c, são de assistência social *lato sensu* e não *stricto sensu*. Tal interpretação, todavia, não tem sido prestigiada pelas duas Turmas do STF, que considera ter havido alteração conceitual dessas instituições a partir da Lei Maior de 1988. Não há ainda decisão do Plenário.

A assistência social *lato sensu* consistiria em quaisquer atividades ou prestações que resultassem num melhoramento das condições de vida da população, relacionada a necessidades relevantes como saúde, educação, etc. Esse conceito permitiria a inclusão da previdência social como uma de suas formas. A assistência social *stricto sensu* seria aquela prevista no art. 203, apenas uma forma específica de assistência fornecida aos necessitados, sem contraprestação. Segundo essa corrente doutrinária, não poderia a interpretação do art. 150, VI, “c”, ser restrita ao conteúdo do art. 203, mas teria que corresponder à definição mais ampla. O argumento da não utilização do artigo 203 e 204 da CF/88 pode ser embasado na existência de norma constitucional específica (o art. 150, VI, “c”), devendo os artigos 203 e 204 ser auxiliares na interpretação, conforme FERREIRA (2001, p. 140-141):

O preceito do art. 150, VI, c, deveria ser apenas aclarado pelos artigos 201 e 203 da Constituição da República, sem se perder de vista que a norma de regência do caso se encontra no primeiro dos dispositivos. Do modo como empregado, o argumento inverteu as funções dos termos da equação sistemática. Ao invés de ter seu sentido esclarecido pelos demais dispositivos, mas sempre mantendo a qualidade de norma de regência da matéria, o artigo 150, VI, c teve seu sentido alterado pelas duas outras que não dizem respeito primordialmente ao problema tributário. Em virtude disso, é que, com todas as vênias, endossar o ponto de vista analisado redundaria em atribuir ao art. 150 em sentido talvez compatível com os dois outros artigos da Constituição, mas que certamente não se reconduz ao próprio conteúdo.

Ademais, como acentuou MÜLLER, a transição do primeiro modelo de interpretação sistemática (dispositivos diversos da norma de regência do caso servem apenas ao seu esclarecimento) para o segundo (normas diversas da de regência do caso passam a co-determinar a solução do problema) somente pode acontecer caso se demonstre que a implicação dessas outras normas no desate da controvérsia decorre da necessidade imposta pelos demais elementos de concretização jurídica, como o gramatical, histórico, teleológico, etc. Ora, se a obscuridade desta exposição não tiver sido absoluta, poder-se-á dizer que todos os elementos de concretização do artigo 150, VI, c, não recomendam – antes, desaconselham, o emprego das normas trazidas pela interpretação sistemática

*analisada. A co-determinação do problema pelas normas do capítulo da seguridade social seria recomendável se decorresse da necessidade revelada pelo dispositivo constitucional regente da imunidade.*

*Ocorre que, dentre outros tantos argumentos em contrário, já se viu que o art. 150, VI, c, contém em si mesmo, o critério econômico das entidades imunes, que é o não agirem no afã do lucro. Assim, não parece acertado buscar outro dado econômico em dispositivos constitucionais alheios à imunidade. Nada indica a necessidade de co-implicar as normas de seguridade social, sobretudo porque, a norma tributária aponta para sentido diverso da seguridade social. [grifos do autor]*

Observe-se que, de acordo com o autor, a inexistência de fins lucrativos seria critério suficiente para preencher os requisitos do art. 150 VI, “c”. Mas esse argumento é inaceitável, pois não se confunde a atividade de assistência social somente com a inexistência de fins lucrativos, obviamente sendo esse último requisito básico para que uma instituição seja assistencial. A definição do que seja assistência social não se encontra implícita no referido artigo que trata da imunidade em si, e é absolutamente necessária à definição das instituições em pauta. Evidentemente, havendo um conceito constitucional delimitado e explícito de assistência social, não poderá o intérprete do artigo 150, VI, “c”, desprezá-lo somente porque se encontra em outra parte da Constituição.

O mesmo autor, Odim B. Ferreira, propugna a existência de benefícios tributários diferenciados na Constituição Federal, relacionados a essas atividades específicas:

Quando a Constituição desejou conferir certas vantagens apenas às pessoas absolutamente altruístas, ela as denominou ‘entidades beneficentes de assistência social’ (art. 195, §7º). No momento em que desejou impor ao Estado não apenas uma perda de receitas, mas impor-lhe a prestação gratuita de serviços – os de assistência aos empregados referidos -, o constituinte restringiu os interessados. Desse sacrifício adicional da coletividade, encarnada no Estado, apenas são dignos os que não tenham nenhum interesse nos benefícios proporcionados pela pessoa jurídica. Para tratamento ainda mais benigno do que a imunidade, exige-se mais alto grau de comprometimento humanitário.

Há gradação muito nítida no tratamento tributário das pessoas jurídicas envolvidas na atividade de assistência social. Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa- obter lucro -, pagará imposto, como qualquer outro agente econômico. Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem o intuito de lucro, embora no âmbito mais restrito do grupo de contribuintes, terá a imunidade dos impostos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Por fim, a ‘entidade beneficente’, que presta assistência social de maneira inteiramente altruística, gozará do favor fiscal mencionado, além de ficar exonerada de contribuir para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados. (2001, p. 114)

Não se questiona especificamente a argumentação apresentada, mas apenas aquilo que se aproveita dela ao tratar das EFPC, na análise de sua pertinência ou não ao campo do art. 150, VI, “c”, da CF/88. A maioria da doutrina não aceita a aplicação do art. 203 às entidades de assistência social beneficiadas pela imunidade do art. 150, VI, c. Além disso, propugna-se que a própria Constituição permitiria essa interpretação da assistência social *lato sensu*, a partir da redação do artigo 149, § 1<sup>o</sup><sup>58</sup>. *In verbis*: “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”. Tratando de sistemas de previdência e assistência social, supostamente teria corroborado o conceito mais amplo de assistência social, englobando também o campo previdenciário. De acordo com Mizabel Derzi (1999, p. 324):

Seja como for, é evidente que não há um sentido inequívoco incontestável entre a redação do art. 149, que permite a cobrança de tributo próprio para custear os sistemas de previdência e assistência social estadual e municipal, e a redação do art. 203. Esse último claramente estabelece como único critério para a prestação da assistência social o da *necessidade, independentemente do pagamento de contribuição*. Não é que o artigo referido proíba a cobrança. É que, como o critério é o da necessidade, portanto o da carência de recursos ou incapacidade dos assistidos, o pressuposto lógico e coerente é que não haja cobrança de contribuição. Entretanto, o art. 149 fala genericamente em previdência e assistência social, em favor dos servidores públicos, permitindo, para isso, cobrar deles uma contribuição específica. Dessa forma, não temos uma garantia de sentido unívoco da utilização da expressão assistência social, utilizada no Capítulo da Tributação.

Entretanto, esses argumentos podem ser refutados a partir da análise da conformação tanto da Assistência Social, como da Previdência Complementar na CF/88, bem como da legislação posterior que passou a regular respectivamente cada uma delas: a Lei

---

<sup>58</sup> Em sua redação anterior à EC nº41, de 19/12/2003. Com a redação atual, desaparece a referência à assistência social no artigo e a base do argumento apresentado. *In verbis*: “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”.



Complementar 109/01 e a Lei Orgânica da Assistência Social (a Lei 8742, de 07/12/1993). A separação entre previdência e assistência social passa a ser clara a partir da Carta de 1988. Outrossim, não haveria motivo para regulação em seções diversas, cada qual com princípios próprios. Ressaltam-se entre esses como fatores discriminatórios a necessidade de contraprestação e o público-alvo de cada uma delas, restrito aos participantes e assistidos na previdência, e direcionado a quem dela precisar, no caso da assistência social. Segundo Parecer da Secretaria da Receita Federal (2001, p. 01), ao comentar a questão da imunidade tributária perante o Art. 150, VI, “c”:

Do texto transcrito se infere que a Constituição, ao dispor sobre a imunidade tributária, em momento algum determinou que a imunidade abrangeria as entidades de previdência social, ao contrário, apenas fez referência às instituições de assistência social. Assim, enquadrar a previdência social dentro do conceito de assistência social seria, no mínimo, violar a própria Constituição, pois [...] previdência social e assistência são coisas distintas, e essa distinção é feita, em sua essência, pela própria Lei Magna nos arts. 194 e seguintes. Além disso, termos idênticos contidos nas normas constitucionais não podem, sob pena de quebrar a uniformidade do sistema jurídico, ser interpretados com um sentido quando postos num determinado capítulo (no caso, o capítulo correspondente à seguridade social) e com outro, quando constantes de capítulo diferente (no caso, o capítulo correspondente ao sistema tributário nacional).

A diferenciação acentua-se a partir da Lei Complementar nº 109/01, conforme já exposto acima, pois essa prevê o fim de prestações assistenciais. Portanto, o reconhecimento da imunidade assistencial para as EFPC somente poder-se-á dar a entidades que ainda mantenham serviços assistenciais e mais do que isso: nas quais não haja contraprestação correspondente do beneficiário, somente do patrocinador.

A inexistência da contraprestação, ou seja, a gratuidade na prestação de serviços assistenciais pelas EFPC (baseada no art. 203), tem sido decisiva, diferenciando as respectivas entidades, e possibilitando ainda o reconhecimento do benefício imunitório.

Essa é a tendência que tem se manifestado nos últimos acórdãos do Supremo Tribunal Federal. A análise histórica realizada supra, através da obra de FERREIRA, demonstra a instabilidade do Supremo Tribunal Federal no julgamento das ações envolvendo a questão da imunidade das instituições de assistência social. A oscilação na aplicação dos critérios, bem como a diferenciação em sua compreensão específica, não contribuiu para o esclarecimento das questões. Conforme já exposto, o Supremo Tribunal Federal por muito tempo considerou na sua jurisprudência a aplicação dos três critérios propostos por Leopoldo Braga: o fim público, a generalidade e a gratuidade. Entretanto, essa consideração não resolve a questão, porque a compreensão específica do que seja o significado desses termos em cada fase dos julgados, e mesmo contemporaneamente, não é homogênea. Aliás, variou e muito e é algo que não se pode olvidar, pela sua importância na análise específica do tratamento referente as EFPC.

O questionamento sobre a gratuidade e generalidade dos serviços prestados retorna através da jurisprudência contemporânea sobre o assunto. Em um julgamento histórico, o caso CERES – Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater, definiu um novo padrão em relação aos julgados posteriores referentes às Entidades Fechadas de Previdência Complementar, e sua decisão apoiou-se na existência de cobrança de contribuições dos filiados ao sistema, e nas modificações conceituais realizadas na área de Seguridade Social a partir da Constituição Federal de 1988. Analisando-se o acórdão referido observa-se que existiam dois grandes grupos, um a favor da continuidade dos conceitos anteriores e reconhecimento sucessivo da imunidade e outro grupo contra o deferimento da imunidade, levando em conta os fatores modificados nas relações internas da Ordem Social, na CF/88, mas também retoma argumentos anteriormente trabalhados pelo STF nos julgados tratando do tema, como a questão da gratuidade (que aparentemente estava pacificada). Desta forma,

deve-se analisar a situação concreta do acórdão, a fim de entender os argumentos que basearam a decisão do indeferimento da imunidade. Conforme se vê da ementa do caso:

Ementa: RE nº 202.700-6      DJ 01.03.2002      Data do acórdão: 08/11/2001  
Tribunal Pleno Rel: Min. Maurício Correa  
Recorrente: Distrito Federal      Advogado: PGDF – Manoel Cesar Neto  
Recorrido: CERES – Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater  
Advogado: Luiz Carlos Bettiol  
Advogados: Antônio Villas Boas Teixeira de Carvalho e outros  
Advogado: José Antônio Blanco Céspedes  
Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA  
Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social.  
As instituições de assistência social, que trazem incito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concedem benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, *conditio sine quae non* para a respectiva integração no sistema.  
Recurso extraordinário conhecido e provido.  
Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Distrito Federal.  
Brasília, 08 de novembro de 2001. Presidente: Marco Aurélio.

O relatório, sinteticamente, traz os seguintes fatos: a Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater – CERES, impetrou mandado de segurança contra ato do Diretor do Departamento da Receita da Secretaria do Governo do Distrito Federal para se desonerar do pagamento do IPTU relativo ao ano de 1992. Argumentou que sendo entidade privada de assistência social, estariam vinculados seus fundos à complementação de benefícios dos seus filiados. Desta forma, não seria devida a cobrança do imposto, em face do disposto no art. 150, VI, c e 9º, IV, “c” e 14, incisos I a III, do CTN. Sustentou que a Lei 6435/77 “definiu as entidades fechadas como complementares do sistema oficial de previdência e assistência social e, por isso mesmo, para atingir os objetivos visados, colabora com a ação estatal, restando claro que a cobrança da exação é inexigível em face da

imunidade constitucional”.(p. 489) Houve recurso para o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que o proveu, com base na inexistência de fins lucrativos e fins sociais atendidos, a reconhecendo com entidade de assistência social. Ingressou então o DF com recurso especial e extraordinário, sendo este conhecido e provido.

Quanto aos argumentos utilizados no recurso, o DF aduz que há violação do art. 150, VI, c, por não poderem ser consideradas as entidades de previdência privada entidades assistenciais. As entidades assistenciais teriam como característica a prestação de serviços assistenciais a pessoas carentes (necessidade e universalidade), independentemente do recolhimento de contribuições (gratuidade). A mera associação de pessoas reunidas para determinados objetivos, mantidas para o trato de interesses particulares de seus filiados, não pode ser considerada como prestadora de assistência. O recorrente aduz que a previsão é que somente os beneficiários que pagarem poderão usufruir dos benefícios – o não pagamento de parcelas traz como conseqüência o cancelamento da inscrição do segurado, a exclusão do quadro de sócios e a perda do direito à assistência ao filiado e aos seus dependentes. Não bastaria que a entidade cumprisse os requisitos do art. 14, antes de tudo teria que se tratar de entidade de assistência social. Não seria este o caso porque a entidade somente fornece contraprestações mediante pagamento mensal, “sem realizar atendimento de caráter estritamente social, como o de assistência gratuita a pessoas necessitadas”.(RE nº 108.120-1, relator Ministro Sidney Sanches, *in* RTJ 125/750) (p. 492). Como último argumento do recurso, a existência de imunidade não se justificaria, já que a entidade somente favoreceria uma categoria específica, sem a devida contraprestação social.

O voto do relator Maurício Corrêa foi ao sentido da restrição da imunidade, utilizando vasta argumentação. Ressalte-se que o Ministro Sydney Sanches acompanhou o

voto do Ministro Relator. Não bastaria que a entidade não tivesse fins lucrativos – deveria observar os requisitos do CTN e a restrição do §4º do art. 150 do CTN. O Ministro Relator conheceu do Recurso Extraordinário e lhe deu provimento. A restrição contida nessa norma constitucional aduziria que somente os bens diretamente ligados à realização dos objetivos sociais estariam cobertos pela imunidade, o que não seria o caso de imóveis alugados, que não serviriam diretamente a esses objetivos. Ainda que os requisitos acima fossem satisfeitos, a entidade identificada como de previdência privada não estaria ao abrigo do dispositivo constitucional aduzido, visto que a imunidade somente foi concedida às entidades de assistência social sem fins lucrativos. Não seriam equivalentes os dois termos (assistência e previdência) visto que, se o fossem, não haveria razão para que o constituinte as tratasse de forma distinta no art. 194 da CF/88. Também se refere aos art. 199, § 1º, 201 e 203 da CF/88. A diferenciação constitucionalmente prevista concentrar-se-ia na forma de financiamento (contribuições na previdência) e universalidade do atendimento (a assistência social seria dirigida a toda coletividade). Conforme expõe o insigne Ministro Relator:

Vê-se, pois, que a assistência à saúde não é ônus da sociedade isoladamente e sim dever do Estado. A iniciativa privada não pode ser compelida a assistir a saúde ou a complementar a previdência social sem a devida contraprestação. Por isso, se as entidades privadas se dispuserem a conferir aos seus filiados benefícios previdenciários complementares e os contratados assumiram a obrigação de pagar por isso, o exercício dessa faculdade não lhes assegura o direito à imunidade tributária constitucional, outorgada pelo legislador apenas às entidades que prestam assistência social, independentemente de contribuição à seguridade social (CF, artigo 203), como estímulo ao altruísmo dos seus instituidores. (Correa, p. 496)

As entidades fechadas de previdência privada não poderiam ser comparadas a entidades de assistência social, visto que conferem seus benefícios unicamente aos filiados, desde que estes recolham as contribuições avançadas, a contrario sensu das entidades assistenciais, que devem possuir o caráter de universalidade no atendimento. Por fim, o relator observa que a entidade, além dos benefícios complementares de aposentadoria, auxílio-reclusão e abonos, ainda faculta a seus associados empréstimos pessoais e financiamentos

imobiliários. Entretanto, ressalta-se que quem não recolhe a contribuição à Fundação é sumamente eliminado de seus quadros de beneficiário. Assim:

Por isso o caráter meramente contratual da relação jurídica entre a entidade e os seus participantes, o que indica a ausência do requisito da assistência necessária à utilização do favor constitucional: enquanto a assistência social do Estado, em atenção ao princípio da universalidade e da generalidade, destina-se a toda a coletividade, independentemente de contraprestação, a entidade de previdência privada apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do pagamento da devida retribuição, que é “*conditio sine quae non*” para a respectiva integração no sistema. (Correa, p. 498)

Conhecendo e dando provimento ao recurso, encontram-se os Ministros Mauricio Correa, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sydney Sanches. Em favor da imunidade e não conhecendo do recurso, há os Ministros Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence e Néri da Silveira. A Ministra Ellen Gracie votou também contra o pedido de imunidade, após ter pedido vistas para exame do processo.

Argumentando inicialmente em favor da imunidade da EFPC, o Min. Marco Aurélio refere-se totalmente a seu voto no RE nº 219.435-6/MG. Em favor da concessão, traz os seguintes argumentos: bastaria cumprir os requisitos do art. 150, VI, ‘c’ da CF/88 e do art. 14 do CTN para ser concedida a imunidade. Não caberia interpretar a assistência social nos moldes do art. 203 da CF. De acordo com o referido voto:

Entendimento contrário implica a total inutilidade do preceito. É que a seguridade oficial decorre da atuação da autarquia e, portanto, de pessoa jurídica da administração indireta, resultando a imunidade do disposto não na alínea “c”, mas na alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Carta em vigor, regra também inserta na Constituição anterior (alínea ‘a’ do inciso III do artigo 19). Logo, cumpre assentar a premissa de que a imunidade da alínea ‘c’, relativamente às instituições de assistência social, alcança pessoas jurídicas de direito privado. A recorrente enquadra-se nessa categoria, porque constituída com o objetivo de prestar assistência social aos empregados do BEMGE, não possuindo fins lucrativos, conforme registrado no acórdão recorrido, estando coberta pela previsão inserta no artigo 14 do Código Tributário Nacional (Marco Aurélio, p. 500-501)

Cita também a previsão do § 3º do artigo 39 da Lei 6435/77 que trata as entidades de previdência privada, considerando-as como entidades de assistência social. Desta forma, não caberia perquirir da gratuidade dos serviços – não importa a fonte dos recursos, desde que a entidade seja sem fins lucrativos.

O voto do Min. Sepúlveda Pertence também traz argumentos em favor da imunidade. Primeiramente, a restrição da aplicação do art. 203 ao campo da assistência social pública, sob pena de interferir no sentido do art 150, VI, c. Cita também o voto do Min. Marco Aurélio no RE 219.435, trazendo novamente a idéia de que a assistência social do 203 é aquela prestada pela autarquia estatal e, portanto, a imunidade devida para a entidade de seguridade oficial, por se tratar de autarquia, é a recíproca (letra “a”). Ressalta que o requisito da gratuidade total não se aplica nem às entidades públicas, conforme o art 149. O art. 203 não trataria, portanto, de toda a assistência social, mas se aplica somente ao domínio “[...] da assistência social à população verdadeiramente carente – de regra, excluída do mercado formal de trabalho e, pois, do âmbito de benefícios previdenciários, mediante contribuição –, a ser custeada, por isso, mediante recursos orçamentários, afora fontes voluntárias eventuais” (Pertence, p. 536)

Aduz aos argumentos de Alberto Xavier, de que não é possível aplicar-se às entidades assistenciais privadas o regime da assistência social pública. Baseia-se em três diretrizes o argumento comparativo: a facultatividade da previdência/assistência privadas e o exercício obrigatório da assistência/previdência públicas; a liberalidade dos atos da assistência/previdência privadas, enquanto a assistência/previdência públicas, são financiadas por tributos; a contraposição entre previdência e assistência social se basearia em um dado regime positivo, não na essência do conceito em causa. Traz à baila o argumento da gradação entre várias definições de assistência social, presente em Odim B. Ferreira (*apud* Pertence, p.538 e 539):

Há na verdade uma gradação muito nítida no tratamento tributário das pessoas jurídicas envolvidas na atividade de assistência social. Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa – obter lucro – pagará imposto, como qualquer outro agente econômico. Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem o intuito de lucro, mas restrito a um certo grupo de interessados, que contribuam para a persecução da finalidade, terá a imunidade de impostos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Por fim, a ‘entidade beneficente’, que presta assistência social de maneira absolutamente altruística, gozará do favor fiscal do parágrafo anterior [§7º do art. 195] e, além disso, ficará exonerada de contribuir mesmo para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados. Esta tese se comprova com o auxílio do art. 204, I, da Constituição da República, que faz, também, claramente a distinção entre ‘entidades beneficentes e de assistência social.

O voto do Ministro Celso de Melo para deferir o recurso e afastar a imunidade refere-se tanto à separação clara entre os campos da Assistência, Previdência e Saúde a partir da CF/88, quanto à necessidade de atendimento do critério da generalidade e da gratuidade. Observe-se inicialmente a primeira questão, referente à separação entre as áreas da Seguridade Social:

Não se pode perder de perspectiva, bem por isso – e tal como enfatizado nos votos proferidos pelos eminentes Ministros MAURÍCIO CORRÊA e CARLOS VELLOSO – que a Constituição da República claramente distinguiu entre as noções e as finalidades inerentes à previdência e à assistência sociais, especialmente quando dispôs que os planos previdenciários, sempre dependentes de contribuição e sujeitos a critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, atenderão à cobertura dos eventos referentes às doenças, à invalidez, à morte e à idade avançada (CF, art. 201, caput e inciso I) [...] (Melo, p. 554)

Termina o voto ressaltando a distinção entre assistência social pública e assistência social privada (citando o Ministro Maurício Corrêa):

[...] enquanto a assistência social do Estado, em atenção ao princípio da universalidade e da generalidade, destina-se a toda coletividade, independentemente de contraprestação, a entidade de previdência privada apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do pagamento da devida retribuição, que é ‘*conditio sine qua non*’ para a respectiva integração no sistema.(Melo, p. 558-559)



Após um pedido de vistas, o Ministro Néri da Silveira exara seu voto não conhecendo do recurso e, portanto, concedendo a imunidade a CERES no caso específico. Inicia ressaltando o tratamento da questão em seções separadas (III e IV) relativamente à previdência e assistência social.

Nota distintiva, no ponto, das entidades fechadas de previdência privada é o caráter contratual de sua operacionalidade. Com efeito, os benefícios deferidos a seus associadores pressupõem recolham contribuições antes ajustadas. Não cabe confundi-las com instituição de assistência social, que, independentemente de contribuições (CF, art. 203), presta os respectivos serviços 'a quem dela necessitar', na realização dos objetivos enumerados no mesmo artigo. As entidades fechadas de previdência privada não possuem, destarte, o sentido de universalidade de atendimento, qual sucede, em princípio, com as instituições de assistência social, assim como as prevê o art. 204, I, da Lei Magna [...] (Silveira, p. 570).

Acentua-se no voto a necessidade de participação da população na formulação de políticas sociais, bem como a integração de setores da sociedade na assistência social. Passa posteriormente a analisar a questão da imunidade, concluindo pela aplicação do art. 14 do CTN, e que a entidade pode ser considerada como assistencial.

Após o voto de Néri da Silveira, passou a haver empate. A Min. Ellen Gracie, que havia se absterido de votar por não ter assistido ao julgamento, pediu vista do processo (p. 576). Em seu voto, reconsiderando a posição que adotara no TRF da 4ª Região, passa a considerar que a entidade de previdência privada não pode enquadrar-se nos requisitos do Art. 150, VI, "c". Utiliza como fundamento os argumentos do Min. Octavio Gallotti, no RE 136.332<sup>59</sup> (DJ de 25.6.93):

---

<sup>59</sup> RE 136332, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, PRIMEIRA TURMA, DJ 25.06.1993

Ementa: - ENTIDADE DE PREVIDENCIA PRIVADA. SENDO MANTIDA POR EXPRESSIVA CONTRIBUIÇÃO DOS EMPREGADOS, AO LADO DA SATISFEITA PELOS PATROCINADORES, NÃO LHE ASSISTE O DIREITO AO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, PREVISTA NO ART. 19, III, "C", DA CONSTITUIÇÃO DE 1967, VISTO NÃO SE CARACTERIZAR, ENTÃO, COMO

Admito que, apenas sob a égide da Constituição de 1988, veio a desabrochar plenamente a distinção entre as espécies da ‘previdência’ e da ‘assistência’, ramos diferenciados da ‘seguridade social’. Veja-se, no Título VIII (‘Da Ordem Social’), o Capítulo II, denominado ‘Da Seguridade Social’ e dividido em Seções, das quais as duas últimas tratam, respectivamente, ‘Da Previdência Social’ (Seção III) e ‘Da Assistência Social’ (Seção IV). Nesse novo quadro, bem delineado, a previdência é destinada aos segurados ou contribuintes (art. 201). Ao passo que a assistência, custeada por recursos orçamentários, dirige-se, independentemente de contribuição, ‘a quem possa dela necessitar’ (art. 203). Penso, todavia, que antes de ter vindo tornar-se solar essa diferenciação, impunha-se ela conceitualmente, a despeito de respeitáveis opiniões em contrário (...)

A Constituição de 1967 já inscrevia, no inciso XVI do art. 165, uma noção suficientemente particularizada de ‘previdência social’, que não coincide, a meu ver, com o pressuposto da imunidade tributária outorgada pelo art. 19, III, c, às instituições de assistência social. Assim sucede, pelo menos quando, como aqui, a prestação previdenciária (aposentadoria ou pensão) decorre da contribuição do segurado (somada à do empregador), o que me faz retornar ao segundo ponto do roteiro traçado para o exame da questão: o da exigência de não ser a entidade mantida com a contribuição dos beneficiários (RE 108.796, Relator o Ministro CARLOS MADEIRA, 2ª Turma, secundada pelo RE 115.970, relatado pelo Ministro MOREIRA ALVES, 2ª Turma, ambos precedidos pelos acórdãos a que se reporta a decisão recorrida). (P. 579-580)

A ministra ressalta o relacionamento nitidamente contratual, sinalagmático, que existe entre a instituição e seus participantes, “pautada por contribuições obrigatórias (Estatuto art. 13) com exclusão automática dos que interrompam estes aportes”.(p. 580) Reportando-se ao voto do Min. Celso de Mello, ressalta como identificadores das entidades assistenciais a finalidade de ordem pública, a gratuidade, a ausência de intuito lucrativo e a generalidade na prestação de serviços (no caso das EFPC, restrito o atendimento aos associados, em seu próprio benefício). Ressalta que a participação do empregador na formação do capital não afeta o caráter contratual das relações.

Da análise do acórdão do caso da CERES, conclui-se que houve o reconhecimento do STF a respeito da questão da separação entre os campos da Assistência, Previdência e Saúde na Carta de 1988, instrumentalizada posteriormente pela legislação reguladora do setor, haja vista a Lei Complementar 109/01, cujas disposições coadunam-se com essa separação. Também voltou a destaque o aspecto da gratuidade, através da interpretação da norma

constitucional do Art. 203, e há uma tendência de ser exigida a generalidade na prestação do serviço para se caracterizar a entidade como assistencial. Conforme já exposto, essa decisão tornou-se paradigmática, modelando toda uma série de acórdãos posteriores, em termos de Entidades Fechadas de Previdência Complementar.

Posteriormente, o STF aparentemente mudou seu posicionamento novamente, ao reconhecer presente a imunidade no caso da CONSHELL –Sociedade de Previdência Privada, conforme se pode analisar pela ementa do acórdão abaixo transcrito:

RE 259756 / RJ - RIO DE JANEIRO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO  
Julgamento: 28/11/2001 Órgão Julgador: Tribunal Pleno  
Publicação: DJ 29.08.2003 PP-00021 EMENT VOL-02121-17 PP-03493  
Partes: RECTE. : UNIÃO FEDERAL ADVDO. : PFN - PAULO  
JERONYMO DE OLIVEIRA  
RECDA. : COMSHELL-SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA  
ADVDO. : ILÍDIO DA COSTA LEANDRO E OUTROS  
Ementa: IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA  
PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual  
guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos  
beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na  
alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o  
dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a  
mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o  
voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da  
incidência de impostos, ante a configuração da assistência social.  
Observação: Votação: unânime.

Entretanto, a situação concreta diferenciou-se da situação do caso CERES acima exposto. A peculiaridade é a inexistência de contribuição por parte dos beneficiários, sendo o custeio responsabilidade exclusiva da mantenedora. Isso fez com que o próprio Min. Marco Aurélio (relator do processo) levasse a julgamento a questão em destaque, ressaltando o caso concreto como excepcional. Conforme a “Explicação” do Ministro Relator (RE 259.756-2 – RJ):

A Corte concluiu que as entidades de previdência privada, assistenciais, não gozam de imunidade tributária. Assim procedeu no caso concreto, em que havia a contribuição patronal e a do empregado. Na espécie em exame, ocorre justamente o contrário – só temos o patrocínio pelo tomador do serviço. Esse aspecto foi por mim colocado em segundo plano no voto que proferi, pois o entendi irrelevante. A meu ver, aqueles que votaram pelo afastamento da imunidade consideraram o caráter oneroso do benefício. Por isso, estou trazendo o caso à Mesa [...] A situação, portanto, é mais favorável do que a enfrentada pelo Plenário – quando este se dividiu e deliberou inexistir a imunidade – e merece destaque, repito, porque a contribuição não é bilateral. Temos assistência que podemos dizer ‘totalmente gratuita’.

Destaque-se que o requisito preponderante para configurar a imunidade da entidade foi a inexistência de contraprestação aos beneficiários, sendo o custeio responsabilidade exclusiva da mantenedora. Portanto, a exigência da prestação gratuita dos serviços aos beneficiários, ou ao menos a grande parte deles, estabelece-se em ambos os julgados. A contradição é aparente – o que se visa é estabelecer limites concretos entre duas espécies diferentes de entidades. Essas decisões, juntamente com outros acórdãos, acabaram por consolidar o entendimento de que as EFPC somente permaneceriam imunes se configuradas como assistenciais, ou seja: aquelas entidades que não cobrassem contribuição dos beneficiários. Cristalizou-se esse entendimento através da edição da Súmula 730, de 2003:

Súmula 730: A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

Como conclusões desse estudo de caso, podem ser demarcados alguns pontos referentes à questão das Entidades Fechadas de Previdência Complementar e sua relação com a imunidade tributária expressa no artigo 150, VI, ‘c’:

1- A definição de entidades de assistência social para fins da imunidade tributária do art. 150, VI, ‘c’ ainda é problemática, tendo em vista a dificuldade na delimitação de seu campo em função da falta de definição do que sejam entidades assistenciais no próprio artigo. Nesse quadro, a questão específica das EFPC e seu enquadramento na referida imunidade

surge como uma das mais polêmicas, em razão das alterações normativas sofridas e das oscilações jurisprudenciais.

2- A CF/88 reservou tratamento específico à matéria da Seguridade Social no Capítulo II de seu Título VIII (Da Ordem Social), inovando nesse aspecto em relação às Constituições anteriores, que trataram genericamente e de forma assistemática da previdência e assistência social. A CF/88 diferenciou claramente os campos da saúde, previdência e assistência social, tratando-as em seções diversas do mesmo capítulo. A previdência complementar recebeu tratamento próprio através dos dispositivos do artigo 202. Nesse mesmo artigo, previu-se a criação de leis complementares para regular a matéria no campo das EFPC, tanto no campo das entidades patrocinadas por entes públicos como por entes privados, regra corporificada através das Leis Complementares 108 e 109, ambas de 29/05/2001.

3- As Leis Complementares 108/01 e 109/01 regularam inteiramente a matéria pertinente à previdência complementar, revogando a legislação anteriormente pertinente, a Lei 6435/77. Essa lei ordinária previa a equiparação das EFPC às entidades assistenciais para fins de imunidade, em seu artigo 39, §3º. A LC nº 109 não somente não repete o referido dispositivo, como também proíbe expressamente a instituição de benefícios de caráter assistencial, que não seja contraprestacional, através de seu art. 76. A contraprestação poderá ser feita pelo participante unicamente, pelo participante e patrocinador ou somente pelo patrocinador. É vedada esta última forma em relação aos entes públicos (União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas), de acordo com a Lei Complementar nº108/01. Em razão do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial previsto pela LC 109/01, é uma situação excepcional também em relação às entidades privadas

patrocinadoras, pela dificuldade na aplicabilidade desse princípio somente com as contribuições unilaterais da patrocinadora.

4- A atividade assistencial, a partir dos parâmetros expostos no art. 203 da CF/88, deverá ser prestada a quem dela necessitar, independente de contribuição. Percebe-se aí o conflito estabelecido entre as duas atividades: enquanto a gratuidade do atendimento aos hipossuficientes é requisito básico na assistência social, no caso do sistema de previdência complementar a contraprestação é essencial ao sistema. Depreende-se isso não somente do expressamente previsto na LC 109/01, mas da própria dicção do art. 202 da CF/88. Portanto, de acordo com a sistemática adotada pela CF/88, a assistência social e a previdência complementar foram reguladas separadamente.

5- A doutrina em sua grande parte continua a defender a inclusão das EFPC como entidades assistenciais, para fins da imunidade do art. 150, VI, 'c'. Propugna a aplicação dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional como suficientes à caracterização para fins imunitórios. A aplicação dos artigos 203 e 204 da CF/88 às entidades assistenciais é rechaçada, considerando-os como somente aplicáveis à assistência social pública estatal. O principal argumento utilizado é a suposta existência de dois conceitos de assistência social na CF/88: um de caráter lato, que abrangeria outras atividades como a previdência, além da própria assistência social; outro conceito de assistência '*stricto sensu*', referente especificamente à assistência social estatal, que seria o presente nos artigos 203 e 204 da CF/88. Nesse sentido, é citado o artigo 149, § 1º da CF/88 (em sua redação original, anterior à EC nº 41, de 19/12/2003) como indício da existência na CF/88 do conceito de assistência social *lato sensu*.

6- As críticas que podem ser feitas ao raciocínio supra exposto inicialmente sustentam-se na indubitável diferenciação que a CF/88 realizou entre os campos da assistência

e previdência, e na regulação específica da assistência social, prevendo-se inclusive a colaboração entre o Estado e as entidades assistenciais e beneficentes, através do art. 204. O intérprete na análise do art. 150, VI, 'c' não pode ignorar os parâmetros estabelecidos pela CF/88 para a assistência social, que afetam diretamente o conteúdo desse artigo. Ressalte-se a inadequação da utilização do artigo 149, §1º pelo fato do artigo tratar de regime próprio de previdência dos servidores públicos, o que não se confunde com plano de previdência complementar. Ademais, a nova redação do art. 149, §1º, dada pela EC nº 41/03, retirou do artigo a referência à assistência e a nova redação trata somente de regime previdenciário.

7- Quanto à jurisprudência do STF, historicamente tem oscilado em termos de exigência dos requisitos e de seu conteúdo. Basicamente, as discussões estabelecem-se em torno dos seguintes requisitos: a) fim público institucional, b) gratuidade e ausência de fins lucrativos e c) generalidade na prestação dos serviços ou na distribuição das utilidades. A interpretação sobre o conteúdo desses requisitos variou muito no decorrer do tempo, e tratando especificamente da gratuidade, especialmente relevante para o caso analisado, a jurisprudência oscilou entre a exigência ou não de uma gratuidade absoluta, embora tenha se apresentado uma forte tendência a desconsiderá-la, considerando como relevante somente a não-distribuição dos lucros.

8- Esse quadro sofreu uma interessante modificação na questão específica da EFPC a partir do julgamento do RE 202.700-6/DF – o caso CERES (data do acórdão: 08/11/2001). Em julgamento pelo Pleno do Egrégio Tribunal, definiu-se pela negativa da imunidade à referida entidade, baseando-se principalmente na ausência do requisito de gratuidade das prestações aos beneficiários, existindo a vinculação entre o fornecimento de prestações e benefícios aos participantes unicamente mediante contribuição destes. Posteriormente, o STF aparentemente muda seu posicionamento, ao julgar o RE 259.756/ RJ

– o caso CONSHELL (data do acórdão: 28/11/2001), no qual concedeu a imunidade à entidade, reconhecendo-a como assistencial. Entretanto, ao analisar o referido acórdão, observa-se que a motivação para a decisão foi a gratuidade das prestações aos beneficiários, ou seja, a inexistência de contraprestação por parte desses e assunção de todo o ônus pela mantenedora).

9- Portanto, o Pleno do STF estabeleceu dois grandes paradigmas no tratamento das EFPC: as entidades que exigem contraprestação de seus beneficiários não se enquadram como entidades assistenciais, para fins da imunidade do art. 150, VI, 'c' (caso CERES); como exceção, permanecem como assistenciais as entidades cujo custeio é totalmente coberto pela instituidora, sendo as prestações gratuitas para os beneficiários (caso CONSHELL). Esse entendimento cristalizou-se através da edição da Súmula 730, afirmando que a imunidade alcançaria somente as entidades fechadas de previdência social privada se não houvesse contribuição dos beneficiários.



### *CAPÍTULO 3 – A IMUNIDADE DO ART. 150, VI, ‘C’ E SUA REGULAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL*

#### *3.1 Análise dos aspectos formais relativos à legislação reguladora infraconstitucional*

Tratando-se dos aspectos de regulação infraconstitucional do instituto imunitório, deve-se recordar a já tratada polêmica acerca da lei complementar em matéria tributária, bem como se deve atentar para a concepção prevista pela doutrina e pela jurisprudência, que ainda não pacificou a matéria. Conforme já se asseverou, a discussão refere-se à necessidade de regulação por lei complementar, e à aplicação do art. 146, II, à matéria.

Desta forma, o Código Tributário Nacional seria o diploma legal formalmente hábil a regular a matéria, partindo-se da concepção doutrinária, francamente majoritária<sup>60</sup>, que entende pela aplicação à matéria de imunidade do Art. 146, II – sendo limitação ao poder de tributar, a matéria referente à regulação de imunidade tributária somente poderia ser regulada por lei complementar.

A respeito da norma regulamentadora da imunidade tributária das instituições de assistência social, assevera-se que não pode o artigo 150, VI, “c” ser interpretado isoladamente, devendo estar contextualizado em meio à norma específica sobre limitações constitucionais ao poder de tributar. (MACHADO, 2002, p. 218). Classicamente, estabelece que quaisquer restrições ao gozo da imunidade por lei ordinária causariam necessariamente violação à Constituição.

---

<sup>60</sup> Alguns dos autores que integram essa concepção: Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Misabel Derzi, Sacha Calmon Navarro Coelho, Eduardo Botallo, Hugo de Brito Machado, entre outros.

A recepção do CTN regulando o Sistema Tributário Nacional é matéria normativa, pela previsão de recepção da legislação anterior na Constituição Federal em seu artigo 34, § 5º, in verbis: “§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º”. Sobre a questão da hierarquia do CTN, aprovado como lei ordinária e recepcionado como lei complementar, existe maciça doutrina<sup>61</sup>, bem como a jurisprudência<sup>62</sup> já o reconheceu expressamente.

Tratando da matéria de recepção do CTN e da aplicação do referido art. 14 na nova ordem constitucional, destaque-se a seguinte decisão do Pleno do STF em Mandado de Injunção:

MI 420 / RJ - RIO DE JANEIRO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO  
Julgamento: 31.08.94 Publicação: DJ 23.09.94

Ementa: IMUNIDADE TRIBUTARIA - ENTIDADES VOLTADAS A ASSISTENCIA SOCIAL. A norma inserta na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a preterita - alínea "c" do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade.

É minoritária a doutrina que entende pela possibilidade de aplicação da lei ordinária, embora capitaneada por Aliomar Baleeiro (1999, p. 313)<sup>63</sup>. De acordo com o mesmo (BALEIRO, 2003, p. 178): “A Emenda nº 1/69 subordina a imunidade dessas entidades à cláusula ‘observados os requisitos da lei’, isto é, os do art. 14 do CTN ou quaisquer outros da lei ordinária. Não nos parece necessária a lei complementar do § 1º in fine do art. 18, da Emenda 1/69” Misabel Derzi, nas suas notas de atualização à obra de Baleeiro (2003, p. 180),

---

<sup>61</sup> A título meramente exemplificativo, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza.

<sup>62</sup> A exemplo, o Recurso Especial nº 98.578, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ30.06.1997

comenta sobre o posicionamento do insigne tributarista, como uma das vozes isoladas que admitiam a regulação da matéria por lei ordinária perante a ordem constitucional anterior. A questão da inexistência de referência expressa ao vocábulo “complementar” como argumento para basear as posições isoladas dos juristas, a partir de uma interpretação literal do dispositivo do art. 150, tem guarida em julgados no STF tratando de matéria alhures, mas em relação especificamente à matéria das imunidades tributárias (a presente tratada, e a imunidade referente ao artigo 195, § 7<sup>o</sup><sup>64</sup>), o Egrégio Tribunal ainda não decidiu definitivamente sobre a questão da necessidade ou não de lei complementar. Aponta-se no seguinte julgado uma diretriz de distinção de papéis para a lei ordinária e para a lei complementar, com um campo de atuação específico de cada uma das espécies normativas.

ADI 1802 MC / DF - DISTRITO FEDERAL

Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Data do Julgamento: 27/08/1998 Data da Publicação: 13-02-2004

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, *o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.* 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág.

<sup>63</sup> Também Ricardo Lobo Torres (1998).

<sup>64</sup> Veja-se a Adin 2028-9, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ 16.06.00, na qual tratando da regulação da matéria o próprio relator refere a existência da corrente majoritária do STF, que entretanto encontra contraposição em respeitável posicionamento doutrinário contrário, concedendo a liminar para suspensão de alguns dispositivos da Lei 9732/98 por esta razão, entre outras. O acórdão será tratado especificamente na análise da imunidade do art. 195, § 7º.

único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal, mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restrita e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta. [sem grifo no original]

A crítica que pode ser feita a este posicionamento trata da dificuldade de definir qual seria a abrangência que seria devida a essa lei ordinária para regular matéria de “constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune”, sem que se possa intervir em matéria de requisitos para a imunidade tributária. A dificuldade ocorre não só porque a separação entre os dois planos – requisitos formais para formação da entidade e funcionamento e requisitos para o gozo da imunidade – é extremamente difícil, o que já foi demonstrado por várias leis ordinárias e normas complementares em matéria tributária, que a despeito de regularem aspectos formais, acabaram adentrando nos limites da regulação à imunidade, e portanto, extrapolando a competência devida. O próprio papel do CTN que a doutrina reconhece enquanto lei complementar reguladora, é somente explicitar o que já está contido na Constituição em termos de requisitos. Não se concede à própria lei complementar criar requisitos novos, apenas explicitar os termos da imunidade na Constituição. Muito menos se pode admitir a intervenção de lei ordinária, ou menos ainda, a normas complementares inferiores tratando da matéria do art. 150, VI, “c”. Esta explicitação do âmbito de atuação na lei complementar é assente na doutrina, a exemplo de DERZI (in: BALEEIRO, 2003, p. 179-180) que tratando do CTN aborda a similitude entre os requisitos explicitados por ele e a previsão constitucional a respeito da imunidade.

A aplicação dos requisitos da legislação complementar (CTN) já seria forma suficiente de controlar essas entidades para evitar fraudes em matéria tributária. Caberia à lei ordinária própria regular a formação e extinção das entidades, valendo essa regulação para todos os ramos do direito. É certo que à lei tributária, seja ordinária ou complementar, não cabe modificar ou distorcer esses conceitos e institutos (próprios do campo de atuação específico das entidades – privado ou público), porquanto só cabe a ela disciplinar os efeitos tributários. Conforme expõe a insigne autora (1998, p. 149):

Os partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social devem cumprir a Constituição e a lei ordinária que os disciplina, seus estatutos devem estar adequados ao desempenho daquelas atividades essenciais que gozam da imunidade. À lei tributária cabe apenas disciplinar os efeitos tributários – no sentido de requisitos ao gozo da imunidade – como matéria privativa de lei complementar, conforme art. 146, II, da Constituição. Na questão tributária (dos requisitos) não há possibilidade de desdobramento da lei ordinária.

Também Gilberto de Ulhôa Canto (1993, p. 23) destaca que o legislador ordinário não poderia configurar requisitos para essas entidades assistenciais ou educacionais “ [...] sob pena se facultar, aos entes públicos cuja competência impositiva a Carta Magna limitou a faculdade, minimizar, ou até eliminar totalmente o âmbito da imunidade.” Essa citação demonstra a advertência que deve ser feita a respeito da matéria; a despeito de regular aspectos meramente formais, a lei ordinária acaba adentrando em campo próprio da lei complementar; o histórico da matéria demonstra o risco de conceder ao legislador ordinário a regulamentação de aspectos supostamente formais. Pode-se dizer que a linha do acórdão supra foi semelhante ao posicionamento de Derzi supra citado, entretanto, o julgado trata de lei ordinária *tributária* regulando a matéria, e não simplesmente de legislação civil tratando da questão da constituição e extinção das entidades. Portanto, demonstrado está o risco de se admitir sob a roupagem de regulação de aspectos constitutivos e formais a lei tributária

ordinária intervir em seara alheia. Deve-se, entretanto, respeitar os conceitos e institutos próprios do campo do direito privado referentes à constituição e extinção das entidades.<sup>65</sup>

Interpretando todas as variáveis envolvidas na regulação do art. 150, VI, “c” melhor seria que permanecessem como seus requisitos de verificação em matéria tributária somente os previstos no Art. 14 do CTN, ou de nova lei complementar que venha a regular a matéria, sob pena de desvirtuamento do próprio instituto constitucional.

### *3.2 Análise dos aspectos relacionados ao alcance da imunidade tributária*

Após tratar-se da conceituação da imunidade e da discussão de seus requisitos básicos, deve-se buscar examinar qual o alcance da referida norma imunizante. Conforme o já exposto na segunda parte deste trabalho, a imunidade prevista no art. 150, VI, c, é uma imunidade condicionada e subjetiva. Neste sentido, deve-se trazer à discussão a respeito de quais tributos são alcançados pela norma do art. 150, VI, c e das eventuais limitações na sua aplicação.

Inicialmente, mister é destacar que a imunidade alcança somente impostos, por expressa disposição no inciso VI do referido art. 150. Tratando-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar do tipo regra, que delimita expressamente competência

---

<sup>65</sup> Derzi (1998, p.152) aponta nesse sentido a aplicação do art. 110 do CTN, referindo o seguinte: “Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Civil, Comercial, etc”. Conclui pela possibilidade da lei ordinária federal dispor sobre o instituto ou conceito utilizado pela Constituição, o que não poderá ser alterado pelo legislador tributário, ao qual cabe (sendo aí seu domínio exclusivo) regular os efeitos tributários, conforme já tratado supra.

tributária dos entes federativos, não se pode aplicar a vedação constitucional analogicamente a outras espécies tributárias que não a referida no inciso VI<sup>66</sup>. A respeito do tema a doutrina praticamente é unânime, reconhecendo a existência de um limite objetivo em relação à espécie tributária.

Conforme Ávila, a aplicação das imunidades, restringindo-se ao âmbito dos impostos (no caso do art. 150, VI, “c”) privilegia o elemento literal da imunidade, não abrangendo taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (ÁVILA, 2004, p. 210).

Tratando-se ainda da interpretação literal do art. 150, VI, “c” e de seus limites na aplicação, é importantíssimo abordar aqui o condicionante presente no §4º do mesmo artigo, tratando do patrimônio, renda e os serviços da entidade imune, o que será feito a seguir.

### 3.2.1 A interpretação da expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” enunciada no §4º do art. 150 da CF/88

Sobre o requisito contido no §4º do art. 150, VI (“As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com

---

<sup>66</sup> Essa limitação é referenciada pelo exposto no Recurso Extraordinário n. 191.067-4, Primeira Turma, Relator: Ministro Moreira Alves, DJ 03.12.99. Também na mesma direção, o seguinte acórdão, ainda referindo-se à imunidade na Constituição anterior: RE 129.930, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 16.08.91  
Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição e espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido.

as finalidades essenciais das entidades delas mencionadas”)., e pode-se dizer inicialmente que todas as atividades da entidade seriam relacionadas, na medida em que se destinam a produzir receitas para a consecução das atividades essenciais. Essa interpretação tem sido corroborada pela doutrina e principalmente pelo STF na construção jurisprudencial sobre o assunto.

Quanto à origem do dispositivo, BALEEIRO (1999) faz referência à Constituição de 1946, que ao regular a matéria não trouxe a questão da renda, somente tendo expressa a limitação referente a patrimônio e serviços, erro que foi corrigido já na Constituição de 1969, em seu artigo 19, III, c.

A questão sobre a amplitude da imunidade trata de quais espécies de impostos seria a imunidade aplicável, e surge especificamente atrelada à classificação dos impostos presente no Código Tributário Nacional: impostos sobre o comércio exterior: imposto sobre a Importação (II) e imposto sobre a Exportação (IE); impostos sobre o patrimônio e a renda: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos – ITBI, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza– IR; impostos sobre a produção e a circulação: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, Imposto Estadual sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria (atualmente, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) –ICMS; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Imobiliários (IOF) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).



A compreensão estrita de patrimônio, rendas e serviços que advém dessa classificação implica na discriminação sobre a incidência da norma de imunidade, excluindo a priori os impostos que na classificação do CTN não estivessem expressamente vinculados a patrimônio, renda ou serviços. A exemplo, na classificação do CTN, não poderia a imunidade incidir sobre os impostos sobre produção e circulação. Não se pode, entretanto, entender pela restrição às normas de legislação infraconstitucional o entendimento sobre uma norma constitucional. Deve-se buscar no sentido da imunidade o ponto de partida para entender o expresso no §4º do artigo. Qual a finalidade, a teleologia da norma? A imunidade tributária é um instrumento para promoção de atividades de alta relevância social e de direitos fundamentais, principalmente como liberdade religiosa, e direitos sociais, como o direito à assistência social no caso em tela.

A doutrina tem postulado há tempos que a interpretação do § 4º não pode ser feita a partir do CTN. A exemplo, Hugo de Brito Machado refere que uma interpretação literal e restritiva acabaria por negar a supremacia da norma constitucional – pois ao final todos os impostos acabam por pesar sobre patrimônio ou renda; também trata de serviços como mera explicitação da proteção constitucional à atividade das entidades (MACHADO, 1998, P. 68) De acordo com BALEEIRO (1999, p. 314):

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

Pode-se inferir nesse sentido a necessidade de uma interpretação teleológica das imunidades em geral, a fim de que cumpram as finalidades colimadas constitucionalmente. CHIESA (2002, p. 185) traz essa opinião, bem como a de que a expressão “relacionadas com

as finalidades essenciais” vista a partir de um ponto de vista teleológico somente poderá tratar de aplicação das rendas e não de sua origem. Critica o mesmo autor a concepção de que a expressão constitucional do § 4º seria relativa à origem da renda, defendendo que não haveria correspondência ao *telos* expresso na alínea “c” do art. 150, VI, finalidade esta que é a de incentivar a criação de instituições sem fins lucrativos que auxiliem o Estado na execução de seus objetivos, pouco importando realmente de onde provêm os recursos (desde que lícitos), desde que sejam usados na consecução dos fins para os quais as instituições foram criadas, expressos nos estatutos ou atos constitutivos da entidade (CHIESA, 2002, p. 186). No mesmo sentido, a opinião de Ávila de que o relevante é examinar a finalidade estatutária – o fim social expresso no contrato de estatuto social – e o liame que se pode estabelecer em relação às referidas atividades (ÁVILA, 2004, p. 231-232):

A natureza das entidades de educação e assistência social depende da finalidade estatutária. É o estatuto social que dispõe sobre as finalidades a serem atingidas. E o fim social atendido é o elemento caracterizador da entidade. As entidades de educação e assistência social devem ser *movidas* para a prestação de serviços de educação e assistência social. O dever de ter a educação e a assistência como fim a que se destinam as entidades não equivale, de modo algum, ao dever de só prestar serviços de educação e assistência social. Entendimento contrário implicaria confundir meio com fim. E o que a Constituição exige é, apenas, que os fatos e situações imunes estejam *‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades’*. Algo bem diverso do que excluir da tributação os fatos e situações que *‘constituam atividades de educação e assistência’*. Do contrário, o meio seria confundido com o fim. O que a Constituição exige é apenas que as atividades, objeto da imunidade, sejam *‘relacionadas com as finalidades essenciais da imunidade’*. (ÁVILA, 2004, p. 226)

O autor também comenta que não há necessidade de exclusividade na prestação da atividade, mas essa tem que ser a principal. O relevante é a destinação do superávit obtido com as atividades, que deverá ser totalmente revertido para a concretização das atividades de educação e assistência. Desta forma, as instituições de educação e assistência social podem exercer outras atividades e receber contraprestação pelos seus serviços. O que as entidades

não podem é ter finalidade lucrativa, que não se confunde com lucro. (ÁVILA, 2004, p. 227<sup>67</sup>)

CHIESA (2002, p.186) comenta a respeito dos limites do §4º do art. 150, VI, que o desenvolvimento de atividades que não estiverem relacionadas às finalidades estatutárias, implicando em concorrência desleal com outros estabelecimentos do ramo, não haveria fundamentação para manutenção da imunidade em relação àquelas atividades. Fundamenta o raciocínio na violação do princípio da livre concorrência, que deve ser protegido sob pena de ser anulado pela aplicação da imunidade de forma absoluta.

Na verdade, esse é basicamente o argumento exposto por Ives Gandra Martins, em sucessivas obras<sup>68</sup>, inserindo a questão do limite ao alcance do parágrafo 4º no âmbito das

---

<sup>67</sup> De acordo com a decisão do STF no RE 89.012, Rel. Moreira Alves, DJ 14.04.1978, supra citado.

<sup>68</sup> De acordo com o autor, referindo posicionamento anterior à própria Constituição de 1988: “No meu livro Direito tributário e econômico (Ed. Resenha Tributária, p. 163-6), procuro mostrar que, à luz da Constituição anterior, tal princípio também já estava plasmado, embora de forma menos clara, posto por força do art. 14, § 2o, do CTN, assim redigido: ‘Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9o são exclusivamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.’ Meus comentários foram os seguintes: ‘O § 2o restringe o gozo dos benefícios das instituições sociais e de educação aos serviços diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade. Em outras palavras, o § 2o declara, em interpretação ‘a contrario sensu’, que os serviços não relacionados diretamente com os objetivos institucionais não gozam de imunidade. Os serviços não podem sequer ser relacionados indiretamente com os objetivos institucionais, visto que a utilização dos advérbios ‘diretamente’ e ‘exclusivamente’ afastam a interpretação integrativa.

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

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

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

No caso, todavia, do § 2o, tal muro tem os limites nele estabelecidos e os limites lá estabelecidos não permitem extensão maior de proteção que àqueles serviços exclusiva e diretamente relacionados com o objetivo social, que, necessariamente, deve ser aquele inculcado na Lei Maior, como serviço complementar aos de obrigatoria prestação por parte do Estado.”(MARTINS, Ives Gandra, 1998, nota de rodapé nº 9, p. 139)

considerações sobre a ordem econômica. Ives Gandra alerta que a impressão de inexistência de limites não é adequada, pois há limites que devem ser respeitados: as atividades não devem ferir a concorrência, expressamente prevista no art. 173, § 4º da CF/88: “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” ou abusar do poder econômico (art. 170, IV). Conforme o autor (1998, p. 45): “Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos”. Desta forma, deve-se considerar que atividades idênticas ou análogas às de outras empresas privadas não gozariam de proteção imunitória, sob pena de ferir ambos os artigos 173, § 4º e 150, § 4º.

O entendimento adotado pelo STF tem sido ampliativo, de forma que a classificação feita pelo CTN não pode ser utilizada para fins de restrição da imunidade tributária, conforme se pode verificar em vários julgados. A principal discussão se dá a respeito do alcance das imunidades, no caso de IPTU de imóveis locados, e dos chamados impostos indiretos: ICMS e IPI.

Sobre o IPTU, tanto a doutrina quanto o STF têm reconhecido uma ampla interpretação ao dispositivo da imunidade, entendendo que as rendas advindas dos aluguéis sendo aplicadas nas finalidades essenciais da entidade, também seriam abrigadas pela imunidade.

Analisando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pode-se perceber que há tempos existe a tendência a uma interpretação ampliativa referente à extensão do parágrafo 4º

do artigo 150. Essa tem sido a corrente majoritária em relação à imunidade relativa ao IPTU, em ambas as turmas do STF.

O posicionamento foi referendado por decisão do Pleno do STF, no RE 237718/SP, de 29/03/2001, que vem a coroar os argumentos já desenvolvidos anteriormente em sucessivos julgados da Primeira Turma. A referida decisão é especialmente relevante, pela fundamentação apresentada, e porque passou a ser acórdão paradigma para julgados posteriores<sup>69</sup>:

RE 237718 / SP - SÃO PAULO

Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE

Julgamento: 29/03/2001 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação: DJ DATA-06-09-2001 PP-00021 EMENT VOL-02042-03 PP-00515

EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Observação: Votação: por maioria, vencido o Min. Carlos Velloso.

Resultado: não conhecido.

O voto do relator, Min. Sepúlveda Pertence, tem algumas referências que merecem destaque. Sobre o caso, destaca inicialmente o retorno à questão da locação dos imóveis a terceiros:

Não se questiona no caso que a recorrida, sociedade religiosa, constitui instituição de assistência social, nem que nas atividades desta aplique a renda proveniente dos aluguéis do imóvel a respeito de cuja sujeição ao IPTU se controverte.

<sup>69</sup> A exemplo, o seguinte acórdão da Primeira Turma:

RE 231.928-9/ MG, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 23/10/2001 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação: DJ 14.12.2001

EMENTA: Recurso extraordinário. Entidade de educação. IPTU. Imunidade. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, “c”, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais. Por outro lado, com base nesse precedente do Plenário, esta Primeira Turma, ao julgar o RE 217.233, entendeu que a referida imunidade também alcança as instituições de educação nas mesmas circunstâncias. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Observação: Votação: Unânime. Resultado: Provido.

Tudo está assim em saber se a circunstância de o terreno estar locado a terceiro que o explora como estacionamento de automóveis, elide a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social.

O problema foi enfrentado pelo Tribunal sob o regime constitucional pretérito, com solução favorável à imunidade – (RE 97708, 2ª T., 18.05.84, Passarinho, RTJ 111/695).

[..]

Certo, o RE busca fundamento no § 4º do art. 150 – sem correspondência no art. 19 da Carta decaída -, a teor do qual, as imunidades de que se trata, ‘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.’

Restrição similar já se encontrava, sob o regime constitucional anterior, no § 2º do art. 14 CTN, a qual, no entanto, de linguagem mais rígida, tinha âmbito material menos abrangente: só em relação aos serviços – não ao patrimônio e às rendas das instituições beneficiárias – adstringia a imunidade ‘*exclusivamente*’ àqueles ‘*diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades...*’

A respeito da questão difícil da regulamentação da imunidade tributária por via de lei, mesmo complementar, e os limites da Constituição Federal, assim se manifestou o Ministro Relator:

De resto, ainda mantenho reservas – que deixei entrevistas na ADIn 1802, e 27.08.98 -, quanto à validade de limitações materiais impostas por lei – ainda que lei complementar – às regras constitucionais de imunidade tributária.

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão – conforme ao do precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

Tratando-se da imunidade como direito fundamental, o Ministro recorda a votação do *leading case* da ADIn 939(15.12.93, Sanches, RTJ 151/756, 821), tratando da ampliação da arguição, em que Pertence julgou procedente a ação em extensão maior do que deferida pelo voto do relator, e traduz exatamente a necessidade de salvaguarda dessas atividades pertencentes às imunidades do artigo, pois as imunidades são instrumentos protetivos de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como a liberdade religiosa, da manifestação do pensamento, o pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante. Em relação à matéria imunitória, na época o Min. entendeu que alcançava a proteção a todo o inciso VI do art. 150. Esse entendimento é balizado em interpretação extensiva e teleológica da imunidade, entendendo a necessidade de preservar as instituições:

‘A imunidade - ensinou Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., Forense, 1997, p. 313)-, ‘para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcaria o patrimônio,

diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza’.

A orientação parece subjacente aos dois julgados do Tribunal evocados pelo parecer da Procuradoria Geral da República: o Re 116188, 1ª T, 20.02.90, Sanches, RTJ 131/1295, ainda regido pela Carta de 69 – no qual se declarou imune ao imposto municipal sobre diversões a exibição de filmes pelo SESI, aberta ao público mediante ingressos (entendimento reiterado, em caso similar, no AGRAg 155822, 20.09.94, Galvão, RTJ 160/672); e o RE 144900. 22.04.97, Galvão, DJ 26.09.97 – quando afirmada a imunidade de instituição de assistência social ao ISS calculado sobre a renda da exploração de estacionamento próprio.

A imunidade atinge o patrimônio gerador de renda em sentido amplo. Este, obviamente, encontra-se sob o abrigo da imunidade, pois as rendas advindas da exploração dessa atividade estão cobertas por ela. O patrimônio representado por capital é imune – tem que sê-lo sob pena de excluir a imunidade. Neste ponto, há diferença em relação à imunidade devida aos templos de qualquer culto – pois no caso desta, o sentido finalístico de incentivo e premiação às entidades assistenciais, não ocorre<sup>70</sup>:

---

<sup>70</sup> A respeito da imunidade dos templos, ressalte-se a seguinte decisão do Pleno do STF, que concedeu interpretação ampliativa à imunidade, contrariando o disposto por Sacha Calmon Navarro Coelho na citação do relator do caso acima:

RE 325822 / SP - SÃO PAULO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Rel. Acórdão: Min. GILMAR MENDES Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação: DJ DATA-14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido

Observação: Votação: por maioria, vencidos os Mins. Ilmar Galvão, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence. Resultado: conhecido e provido.

Observe-se que os votos divergentes baseavam-se na não equiparação da imunidade referente a entidades assistenciais e da imunidade dos templos, defendendo a necessidade de restrição à aplicação quanto aos templos de qualquer culto, negando, portanto o alcance neste caso aos imóveis locados. Também foi referido nos votos divergentes o caráter laico do Estado, que não permitiria o incentivo à atividade religiosa. Pode-se observar neste caso que a decisão equiparando as imunidades das alíneas b e c divergiu de entendimento consolidado no STF. Equiparou-as de modo inadequado, pela natureza diversa da imunidade relativa aos templos de qualquer culto, de caráter mais restritivo, vinculada à questão da proteção devida ao direito fundamental de liberdade religiosa e, portanto, da não-interferência estatal. Totalmente diverso é o incentivo, o subsídio estatal existente em relação às entidades assistenciais. Sendo os fins das imunidades diversos, a interpretação devia ser adequada à conformação constitucional específica de cada imunidade. Essa decisão é interessante porque contraria a interpretação histórica da imunidade referente a templos como imunidade restrita, destacada por Ávila (2004, p.221), citando a exemplo o RE 21826, Rel. Min. Ribeiro da Costa, DJ 31.12.53.

De seu turno, Sacha Calmon – ao distinguir com acuidade a questão dos templos – aos quais, como já o fizera Baleeiro – nega a imunidade das propriedades não afetadas ao culto – da situação das instituições educacionais ou de assistência social – aclara definitivamente a inspiração da imunidade do patrimônio imobiliário das últimas, sempre que a renda extraída de sua exploração econômica se destine à efetivação dos seus fins altruísticos.

O grande Baleeiro (**Limitações**, cit., p. 312) – já assinalara que ‘não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia etc. O governo não se alia nem subvenciona cultos (...), porque em sua neutralidade, não pode ter preferência, mas não as embarça...’.

Diferente é a inspiração da imunidade das instituições filantrópicas de educação ou assistência social onde a imunidade não é apenas garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado.

*‘No que diz respeito ao IPTU’ – distingue, por isso, Sacha Calmon (Curso de Dir. Tributário Brasileiro, 2ª ed., 1999, p. 269 –) ‘não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos, etc. Agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouco versados, então a questão passa a enquadrar-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência, obstando aos municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente ao predial e territorial urbano. Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto...’.*

Na fundamentação do acórdão supra, as referências a julgados anteriores corroboram a tese do Relator, que obteve sucesso. Tratando da questão da locação de imóveis a terceiros e da incidência de IPTU sobre esse imóvel, Pertence analisa acórdãos anteriores e posteriores à Carta de 1988. No caso, o seguinte julgado é de 1984, consubstanciando-se em paradigma citado por inúmeros acórdãos posteriores. Os fundamentos basicamente referem-se à questão do sujeito passivo – o proprietário do bem e não o locador – porquanto o argumento da repercussão econômica sobre o locatário, por transferência do gravame em razão de cláusula contratual para o locatário, não teria o condão de afastar a referida imunidade:



RE 97708 / MG - MINAS GERAIS

Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO

Julgamento: 18/05/1984 Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Publicação: DJ DATA-22-06-1984 PG-10133 EMENT VOL-01341-02 PG-00428 RTJ VOL-00111-02 PG-00694

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL. INSTITUIÇÃO DE ASSISTENCIA SOCIAL. IMÓVEIS POR ELA LOCADOS. IMUNIDADE TRIBUTARIA. O IMPOSTO PREDIAL ONERA O PROPRIETARIO EM RAZÃO DO BEM IMÓVEL QUE ELE POSSUI, SEM RELACIONAMENTO COM A RENDA PORVENTURA DELE AUFERIDA. E O QUE RESULTA DO ART-24, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. E O DISPOSTO NO ART-119, III, "C", DA CONSTITUIÇÃO DISPÕE, LIMITANDO O PODER DE TRIBUTAR DA UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS, E QUE NÃO PODEM ELES COBRAR IMPOSTOS DE INSTITUIÇÕES DE ASSISTENCIA SOCIAL, OBSERVADOS OS REQUISITOS DA LEI. NÃO IMPORTA EXISTIR CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO QUE ESTIPULE A OBRIGAÇÃO DE O INQUILINO PAGAR O IMPOSTO SE FOR ELE DEVIDO, POIS TAL TRANSFERENCIA CONDICIONAL DO GRAVAME NÃO RETIRA A IMUNIDADE DO TITULAR DO BENEFICIO.

Observação: VOTAÇÃO UNÂNIME. RESULTADO NÃO CONHECIDO.

Como precedente relevante para a Primeira Turma, e do entendimento ampliativo a respeito da imunidade, colaciona-se o seguinte julgado:

RE 257700 / MG - MINAS GERAIS Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

**Julgamento: 13/06/2000** Órgão Julgador: **Primeira Turma**

Publicação: DJ DATA-29-09-00 PP-00098 EMENT VOL-02006-04 PP-00863

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO SOBRE IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA ENTIDADE. ALEGAÇÃO DE QUE O ÔNUS PODE SER TRANSFERIDO AO INQUILINO. A norma inserta no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal prevê a imunidade fiscal das instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais. Tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados. Recurso não conhecido.

Observação: Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido.

Ressalta-se do voto do relator o seguinte trecho:

É peremptória a norma do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, ao vedar, sem qualquer limitação, a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, entre outras entidades, das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

Assim sendo, mostra-se de todo irrelevante o fato, considerado pelo recorrente para afastar a imunidade, de que, no caso, está-se diante de tributo que pode ser transferido aos inquilinos, além de não se tratar de atividade típica da instituição social, posto enquadrar-se no campo da exploração de atividades empresariais, devendo sujeitar-se, portanto, à tributação.

Ora, cuidando-se de imunidade constitucional, desde que a instituição de assistência social preencha os requisitos legais, não importa saber se os imóveis de sua propriedade são locados ou não. É que a imunidade cobre patrimônio, rendas e serviços, não havendo distinção quanto ao uso direto ou à locação de imóveis da beneficiária”.<sup>71</sup>

A Segunda Turma do STF também participa do mesmo entendimento da Primeira Turma, a respeito da interpretação abrangente da imunidade das entidades assistenciais, destacando-se alguns julgados nesse sentido, que corroboram a tese referida<sup>72</sup>. É relevante o exame da compreensão da imunidade tributária e sua amplitude no primeiro acórdão colacionado, que reconhece a imunidade mesmo no caso da utilização do imóvel como escritório e residência de membros da entidade.

RE 221395 / SP - SÃO PAULO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 08/02/2000

**Órgão Julgador: Segunda Turma**

Publicação: DJ 12-05-2000 PP-00028 EMENT VOL-01990-02 PP-00353

Ementa: IMUNIDADE - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMÓVEIS - ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", § 4º da Constituição Federal.

<sup>71</sup> Também de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, os seguintes julgados da Primeira Turma, no mesmo sentido: RE 247.809-1, DJ 29.06.2001 e o RE 286.692-0, DJ 16.03.2001.

<sup>72</sup> Conforme comenta Ávila (2004, p.217), em relação à interpretação da imunidade recíproca, também o entendimento é ampliado, trazendo à colação o seguinte julgado:

RE 203839 / SP - SÃO PAULO Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO

Julgamento: 17/12/1996 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJ DATA-02-05-1997 PP-16574 EMENT VOL-01867-05 PP-00957

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. AUTARQUIA ESTADUAL. IPTU. C.F., art. 150, VI, a, § 2º. I. - A imunidade tributária recíproca dos entes políticos - art. 150, VI, a - é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. C.F., art. 150, § 2º. II. - No caso, o imposto - IPTU - incide sobre prédio ocupado pela autarquia. Está, pois, coberto pela imunidade tributária. III. - R.E. não conhecido.

Em análise ao referido acórdão, Ávila (2004) também o aponta como paradigma da interpretação extensiva do STF sobre o tema<sup>73</sup>, trazendo interessante destaque sobre o voto do relator (*apud* ÁVILA, 2004, p. 239-240):

O fato, portanto, de os imóveis estarem destinados a servir de escritórios e residência para membros da Impetrante, para missionários, bem como para depósito de materiais não os faz sujeitos à incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano. Tal destinação viabiliza a própria atividade da Impetrante. Uma coisa é se verificar, tal como retratada no acórdão proferido, a utilização dos imóveis com a encerrar o local de trabalho daqueles que estão engajados na missão e a residência destes. Outra totalmente diversa diria respeito à utilização dos imóveis para finalidade estranha aos estatutos da Impetrante, passando esta a ombrear com pessoas naturais e jurídicas de direito privado integradas ao mercado, competindo, assim, em verdadeira atividade econômica. (RE 221395, Rel. Marco Aurélio, DJ 12.05.2000)

No mesmo sentido, os seguintes acórdãos da 2ª Turma, de relatoria do Ministro Gilmar Ferreira Mendes (os dois primeiros) e da Ministra Ellen Gracie nos quais é destacada a relevância da destinação da renda dos aluguéis, que sempre deverá estar ligada aos fins da instituição:

**RE 227078 AgR / MG - MINAS GERAIS**

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

**Relator(a): Min. GILMAR MENDES**

**Julgamento: 13/08/2002 Órgão Julgador: Segunda Turma**

Publicação: DJ DATA-06-09-2002 PP-00091 EMENT VOL-02081-02 PP-00284

EMENTA: Recurso extraordinário. Agravo regimental. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, "c", da CF. 3. IPTU. Imóvel de propriedade de entidade de assistência social objeto de contrato de locação. 4. Destinação da renda aos fins essenciais da instituição. Reexame de provas. Súmula 279. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

---

<sup>73</sup> Observação já referida em texto anterior (ÁVILA, 2001, p. 13), mas na obra de 2004, "Sistema Constitucional Tributário", o autor analisa mais detidamente o acórdão.

RE 272651 AgR / MG - MINAS GERAIS  
AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

**Relator(a): Min. GILMAR MENDES**

**Julgamento: 06/08/2002 Órgão Julgador: Segunda Turma**

Publicação: DJ DATA-06-09-2002 PP-00092 EMENT VOL-02081-02 PP-00308

EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Imunidade tributária. Instituição de educação. Art. 150, VI, c, da Constituição Federal. 3. Não impede o alcance do benefício a circunstância de o imóvel encontrar-se locado. 4. Impossibilidade de se discutir sobre a destinação da renda obtida com o aluguel. Inviabilidade de reexame de provas. Súmula 279. 5. Falta de prequestionamento. Súmulas 282 e 356. 6. Agravo regimental desprovido.

**RE 251772 / SP - SÃO PAULO**

**Relator(a): Min. ELLEN GRACIE**

**Julgamento: 24/06/2003 Órgão Julgador: Segunda Turma**

Publicação: DJ DATA-29-08-2003 PP-00037 EMENT VOL-02121-17 PP-03487

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IPTU. **O caráter benemérito da recorrida jamais foi questionado pelo recorrente, devendo-se presumir que todo seu patrimônio, bem como o produto de seus serviços está destinado ao cumprimento de seu mister estatutário.** As instâncias ordinárias assentaram que os imóveis em questão encontram-se vagos, em razão de a recorrida ainda não ter arrecadado recursos suficientes para construir prédios destinados ao cumprimento de sua função institucional, descartando a hipótese de desvirtuamento de seus fins. Premissa que não pode ser desconstituída, nesta sede extraordinária, ante a necessidade do reexame de fatos e provas (Súmula STF nº 279). Recurso extraordinário não conhecido. [grifo nosso]

No terceiro acórdão, atente-se para a questão levantada pela Ministra Relatora sobre a inexistência de questionamento anterior a respeito da natureza da entidade<sup>74</sup>, e conseqüentemente, a presunção de que a renda seja destinada para cumprimento de seus fins institucionais, a menos que houvesse levantamento de prova em sentido contrário (nas instâncias inferiores). Pode-se observar através da análise dos acórdãos anteriormente colacionados, que a primeira discussão sobre a natureza da entidade obrigatoriamente tem que ter sido ultrapassada, para possibilitar o questionamento sobre o alcance do referido parágrafo

<sup>74</sup> Também nos Embargos Declaratórios no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 245678 (DJ 06.08.2004), a Ministra Ellen Gracie destaca esse aspecto, alegando a impossibilidade de afastamento da presunção em sede de Recurso Extraordinário, por se tratar de reexame de matéria fática, conforme se observa da ementa: “IPTU. ENTIDADE EDUCACIONAL. IMUNIDADE. SÚMULA STF Nº 279. 1. Se as instâncias ordinárias concluíram que a renda da embargada é totalmente destinada a seus fins institucionais, esta premissa

4°. Posteriormente à discussão sobre a entidade é que se analisará a amplitude do reconhecimento do benefício. Por esta razão, o Caso CERES (RE 202700 / DF)<sup>75</sup> foi julgado em sentido diverso ao da interpretação ampliativa, observando-se que a decisão do Pleno no caso discutiu a prova de ser instituição de assistência social, utilizando como padrões os requisitos da finalidade pública, generalidade e gratuidade da entidade. No caso, a discussão ateu-se à questão prévia dos requisitos para a entidade ser instituição de assistência social e, portanto, imune.

Pela repetição das demandas e das decisões em relação à inexigibilidade de cobrança IPTU, o Supremo Tribunal Federal acabou por fim sumulando o entendimento da interpretação ampliativa do dispositivo:

Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Decisão: 26/11/2003 Publicação: DJ DATA-09-12-2003 PP-00001

A Súmula foi neste caso o final de um processo de consolidação da jurisprudência, neste sentido consonante com a doutrina sobre o assunto, que em sua maioria entende que basta demonstrar-se a vinculação aos fins específicos da imunidade. A esse respeito, flexibilizando ainda mais o entendimento da jurisprudência, reconheceu o STF inclusive a imunidade relativa à aquisição de imóvel locado, desde que os aluguéis estivessem destinados às finalidades essenciais, como se pode observar do acórdão colacionado:

RE 235737 / SP - SÃO PAULO Relator(a): Min. MOREIRA ALVES  
Julgamento: 13/11/2001 Órgão Julgador: Primeira Turma

---

não pode ser afastada nesta instância extraordinária (Súmula STF nº 279). 2. Embargos de declaração rejeitados.”

<sup>75</sup> Já abordado na parte específica sobre as Entidades Fechadas de Previdência Complementar.

Publicação: DJ DATA-17-05-02 PP-00067 EMENT VOL-02069-03 PP-00527

EMENTA: - Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. **ITBI.** Imunidade. - Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, "c", da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - **Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a serem aplicados em suas finalidades institucionais.** Recurso extraordinário não conhecido.

[Destaque do voto do relator]: Quanto à matéria de fundo, registre-se que, 'in casu', o cerne da questão está em se saber se o SENAC está imune ao ITBI na aquisição do imóvel discutido, o qual é locado a terceiros para estacionamento. Conforme a legislação que regula a matéria e, levando-se em conta a presente hipótese, é vedado aos Municípios, instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, desde que relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas.

Assim, tomando-se por base a referida regra, concluíram os íncritos Julgadores, que o fato de adquirir um imóvel para integrá-lo no ativo fixo do SENAC e destiná-lo à locação, não afasta a imunidade questionada, na medida em quem ao assim proceder, a recorrida teve em conta, a ampliação de seus recursos para, com maior facilidade, atingir o seu objetivo social. Acrescente-se a isso, que a entidade não tem fins lucrativos, de tal sorte que somente poderá aplicar seus recursos, visando unicamente, suas estritas finalidades.

**Vale dizer que, se a impetrante negociasse permanentemente com imóveis, quer locando-os, quer alienando-os, concorrendo deslealmente com os profissionais do setor, os quais têm a obrigação de recolher os respectivos tributos, aí sim, poderia se dizer que os meios empregados para se angariar recursos, refogem às finalidades do SENAC, o que não ocorre na espécie.**

No relatório do referido acórdão, a questão da necessidade da preservação da livre concorrência, conforme exposto doutrinariamente por Ives Gandra da Silva Martins<sup>76</sup>, acaba por limitar o âmbito da imunidade – se fosse verificado que a entidade negociasse

---

<sup>76</sup> Conforme já referido anteriormente, em várias obras o autor refere a necessidade do limite na aplicação do § 4º do art. 150, em prol da defesa da livre concorrência (BASTOS e MARTINS, 1988, p. 205), não sendo possível entender que todas as rendas sejam relacionadas, já que aptas a produzir receitas para a consecução de atividades essenciais.

permanentemente com imóveis, não lhe assistiria razão em obter o reconhecimento da imunidade.

Em relação ao ISSQN, verifica-se neste caso não a questão da renda, mas dos serviços prestados pelas entidades e a ligação às suas finalidades essenciais. Também tem sido interpretado de forma ampliativa o sentido de serviços relacionados às finalidades essenciais, neste caso. Destacam-se como relevantes os seguintes julgados sobre a matéria, questionando a respeito da incidência de imposto sobre serviços de cinema prestados à população em geral:

**RE 116188 / SP - SÃO PAULO**

Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI

Julgamento: 20/02/1990 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJ 16-03-1990 PG-01869 EMENT VOL-01573-01 PG-00162

Ementa: - I.S.S. - SESC - CINEMA. IMUNIDADE TRIBUTARIA (ART. 19, III, 'C', DA E.C. N. 1/69). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 14). SENDO O SESC INSTITUIÇÃO DE ASSISTENCIA SOCIAL, QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - O QUE NÃO SE POS EM DUVIDA NOS AUTOS - GOZA DA IMUNIDADE TRIBUTARIA PREVISTA NO ART. 19, III, 'C', DA E.C. N. 1/69, MESMO NA OPERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIVERSÃO PÚBLICA (CINEMA), MEDIANTE COBRANÇA DE INGRESSOS AOS COMERCIARIOS (SEUS FILIADOS) E AO PÚBLICO EM GERAL.

Observação

VOTAÇÃO: POR MAIORIA. RESULTADO: CONHECIDO E PROVIDO.<sup>77</sup>

**RE 144900 / SP - SÃO PAULO**

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 22/04/1997

Órgão Julgador: Primeira Turma DJ 26.09.97

Ementa: EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O

<sup>77</sup> Semelhante ao RE 116188, a seguinte decisão que tomou por base o paradigma, na dicção do exposto, sendo semelhante o caso concreto (AI 155822 AgR / SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 02.06.1995):

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTARIA. CF, ART. 150, VI, C. SERVIÇO SOCIAL DO COMERCIO - SESC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIVERSÃO PÚBLICA. A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributaria prevista no art. 150, VI, c, da Carta Republica. Precedente da Corte: RE 116.188-4 Agravo regimental improvido. AI 155822 AgR / SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 02.06.1995

PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. Partes: RECTE. : ASSOCIAÇÃO HOSPITAL OSVALDO CRUZ RECD. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Concluindo-se a interpretação do § 4º do Art. 150, o significado alcançado pelo Supremo Tribunal Federal para a expressão “patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades delas mencionadas” tem sido a mais ampla possível. É necessário que se diga que mesmo se extrapola, e não se considera sequer muitas vezes a questão concorrencial, levantada por Ives Gandra Martins. Seria interessante que em relação a serviços prestados, houvesse a consideração desse requisito. Entretanto, as decisões reiteradas sobre o IPTU cobrado de imóveis locados, que foram sumuladas pelo Supremo Tribunal Federal, representam um avanço no sentido do reconhecimento do patrimônio em seu sentido de universalidade de bens, e mais do que isso, da necessidade de geração de rendas pelas entidades<sup>78</sup>. Não se pode equiparar a atividade de locação de imóveis para obtenção de rendas a uma atividade econômica lucrativa, a menos que a entidade acabe tendo por atividade principal a locação, o que se configuraria como desvio de suas finalidades essenciais. Não se deve temer, por essa razão, que a interpretação ampliativa do STF sobre a questão das rendas, patrimônio e serviços relacionados, pois há sempre a possibilidade de controle finalístico dessas atividades. Pode-se concluir, portanto, como correto o posicionamento do Supremo Tribunal Federal na Súmula 724.

---

<sup>78</sup> Interessante colacionar a este respeito o comentário de Aires Fernandino Barreto sobre as decisões do STF: “Houve corrente que quis restringir as imunidades, sustentando que os termos ‘patrimônio, renda e serviços’ do art. 150, item VI, a (na formulação dos textos constitucionais anteriores) correspondiam exatamente aos impostos previstos no próprio sistema constitucional. Essa corrente ganhou adeptos, mas não seduziu a melhor jurisprudência e jamais penetrou no Supremo Tribunal Federal. Por influência de Baleeiro, tal visão não teve acolhida na Suprema Corte que, pelo contrário, não só a repudiou, como tratou de sublinhar o cunho abrangente dessas imunidades. (BARRETO, 1998, p. 164)”



### 3.2.2 A questão dos impostos indiretos (ICMS, IPI)

Tradicionalmente, a questão dos impostos indiretos se qualifica como ponto difícil, e cabalmente divergente em relação às decisões tomadas. Afastando-se a interpretação restritiva do art. 150, § 4º, mesmo desta forma, permanecem dúvidas a respeito de sua aplicação em relação ao ICMS e ao IPI. Pelo fenômeno típico desses impostos, a repercussão econômica, reconhecida juridicamente pelo Art. 166 do CTN, entende-se que a carga tributária acaba caindo sobre o consumidor de fato. Destaque-se que as decisões mais antigas defendem a tese da restrição da interpretação da imunidade, não a reconhecendo expressamente em função da interpretação restritiva do Art. 150, § 4º, seja pela absorção do ônus econômico pelo contribuinte de fato:

RE 81740 / SC - SANTA CATARINA  
 Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE  
 Julgamento: 05/11/1975      **Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO**  
 Publicação: DJ DATA-12-12-75 PG-\*\*\*\*\* RTJ VOL-00076-01 PP-00302  
 Indexação da Revista Trimestral do STF: TRBT , IMUNIDADE  
 TRIBUTARIA, INSTITUIÇÃO DE ASSISTENCIA SOCIAL, IMPOSTO  
 SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, TRIBUTO INDIRETO  
 Ementa: ICM. A ELE NÃO SE ESTENDE A IMUNIDADE PREVISTA  
 NO ART. 19, III, C DA CONSTITUIÇÃO, EM FAVOR DAS  
 INSTITUIÇÕES DE ASSISTENCIA SOCIAL. O SESI E CONTRIBUINTE  
 DO ICM, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 6, PAR. 1 DO DECRETO-  
 LEI N 406/68. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, MAS  
 NÃO PROVIDO.

RE 76460 / AM – AMAZONAS Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO  
 Julgamento: 03/05/1983      **Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA**  
 Publicação: DJ DATA-17-06-83 PG-08959 EMENT VOL-01299-01 PG-  
 00171 RTJ VOL-00106-03 PG-01008  
 Ementa: TRIBUTÁRIO. I.C.M. ENTIDADE DE FINS FILANTROPICOS.  
 VENDA DE PRODUTOS DE SUA FABRICAÇÃO EXCEDENTES DE  
 SUAS PROPRIAS NECESSIDADES. INCIDENCIA DO ICM. DISSIDIO  
 NÃO COMPROVADO. ART-19, III, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
 E 14 DO C.T.N. O ART-19, III, "C" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
 VEDA - E NO MESMO SENTIDO E O ART-14 DO CTN - A  
 INSTITUIÇÃO DE IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, A RENDA OU  
 OS SERVIÇOS DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTENCIA SOCIAL,

OBSERVADOS OS REQUISITOS DA LEI. SEM ABRIGO NA NORMA CONSTITUCIONAL PRETENDER-SE EXCLUIR DA INCIDENCIA DO ICM A VENDA DE TIJOLOS E TELHAS FABRICADOS POR OLARIA DA ENTIDADE FILANTROPICA, AO FUNDAMENTO DE QUE SE TRATA DE EXCESSO DE SUA PRODUÇÃO, EM RELAÇÃO A SUAS PROPRIAS NECESSIDADES. TAL OPERAÇÃO MERCANTIL NÃO SE PODE CONSIDERAR COMO PATRIMÔNIO, RENDAS OU SERVIÇOS PARA FINS ISENCIONAIS. E NÃO SERVE PARA COMPROVAÇÃO DA DIVERGENCIA JURISPRUDENCIAL ACÓRDÃO QUE CONSIDERA ISENTO DO IMPOSTO INSTITUIÇÃO DE ENSINO, SEM QUALQUER REFERENCIA A PRODUTO POR ELA FABRICADO OU VENDIDO, SE E CERTO QUE O ART-19, III, "C", DA LEI BASICA ISENTA DE TRIBUTAÇÃO OS SERVIÇOS PRESTADOS POR INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E A MINISTRAÇÃO DE ENSINO E ESSENCIALMENTE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ALIAS, A LISTA DE SERVIÇOS QUE ACOMPANHA O DECRETO-LEI N. 406-68 INCLUI SOB N. XXV, O "ENSINO DE QUALQUER GRAU OU NATUREZA". RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

BALEEIRO entende que, de qualquer forma, o que deve ser analisado é sobre qual patrimônio acaba por trasbordar o ônus do imposto (1999, p. 287), para legitimar a entidade como contribuinte de fato a entrar com a repetição de indébito. Entretanto, quando a entidade é a produtora e contribuinte de direito, mesmo Baleeiro restringia o alcance da imunidade, baseando-se especialmente na manifestação de capacidade econômica, e acabava o tributo a repercutir no consumidor, que não era portador da imunidade. Essa posição posteriormente foi modificada, como se pode ver do acórdão abaixo, situação que será examinada a seguir:

RE 193.969-9- SP Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06.12.96  
 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nr. 193969 PROCED. SÃO PAULO  
 RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO  
 RECTE. ASSISTENCIA SOCIAL ASSEMBLEIA DE DEUS ADV. :  
 VILSON ROSA DE OLIVEIRA  
 RECDO.ESTADO DE SÃO PAULO ADV.MARIA CECILIA CANDIDO  
 DOS SANTOS

Decisão: Por unanimidade, a Turma conheceu do recurso e lhe deu provimento, invertidos os ônus da sucumbência. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Marco Aurélio e, neste julgamento, o Senhor Ministro Francisco Rezek. 2a. Turma, 17.09.96.

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. conhecido e provido.

Atente-se ainda referindo ao ICMS, em que havia divergência de interpretação entre a Primeira e a Segunda Turma, a exemplo dos seguintes julgados:

STF - AI 389118 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 24/09/2002

**Órgão Julgador: Segunda Turma**

Publicação: DJ DATA-08-11-2002 PP-00049 EMENT VOL-02090-10 PP-01970

Partes: AGTE. : ESTADO DE SÃO PAULO ADVDO. : PGE - SP - RUBEN FUCS AGDA. : FUNDAÇÃO CASA DO PEQUENO TRABALHADOR

ADVDO. : AFONSO RODEGUER NETO E OUTROS

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - Agravo não provido.

Observação: Votação: unânime. Resultado: desprovido.<sup>79</sup>

RE 281433 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 06/11/2001

**Órgão Julgador: Primeira Turma**

Publicação: DJ DATA-14-12-01 PP-00088 EMENT VOL-02053-15 PP-03210

Partes: RECTE. : ASSISTÊNCIA SOCIAL ASSEMBLÉIA DE DEUS ADVDO. : VILSON ROSA DE OLIVEIRA RECD. RCDO :ESTADO DE SÃO PAULO ADVDO. : PGE-SP – MARCELO ROBERTO BOROWSKI

EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à

<sup>79</sup> Observe-se que a divergência entre as duas turmas não é recente, analisando em perspectiva os julgados, a exemplo: Segunda Turma do STF: RE 203755, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 08.11.1996:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.

Primeira Turma do STF: RE 164162, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 13.09.1996

Ementa: TRIBUTÁRIO. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. Exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo que se acha embutido no preço do bem adquirido. Recurso conhecido e provido.

incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido.

Observação: Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido.

Tratando da questão do ICMS, pode-se traçar um histórico da perspectiva do STF através da análise da evolução de diversos acórdãos referentes à instituição beneficente “Lar de Maria” e, portanto, rigorosamente ao mesmo caso concreto:

**RE 115.096-3 - SP**

Relator: Min. Octavio Gallotti Órgão Julgador: **PRIMEIRA TURMA**

Data do julgamento: 06/02/1990 Publicação: DJ 07.12.90

Recorrente: Estado de São Paulo

Advogada: Maria Elisabeth Rolim

Recorrida: Instituição Beneficente “Lar de Maria”

Ementa: Entidade de assistência social não é imune à incidência do I.C.M., exigido com base na renda auferida com produção e a venda de pães. Jurisprudência do Supremo Tribunal.

Recurso Extraordinário de que, por maioria se conhece e a que se dá provimento, por contrariedade do art. 19, III, c, da Constituição de 1967 (Emenda nº 1- 69).

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

**RE 134573 / SP -**

Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Órgão Julgador: **PRIMEIRA TURMA**

Julgamento: 02/05/95 Publicação: DJ 29.09.1995

PP-31906 EMENT VOL-01802-02 PP-00362

Recorrente: Instituição Beneficente “Lar de Maria”

Advogado: Marcos Ferreira da Silva e outros

Recorrido: Estado de São Paulo

Advogado: José Celso Duarte

Ementa- ICM. ENTIDADE DE ASSISTENCIA SOCIAL QUE AUFERE RENDA COM PRODUÇÃO E VENDA DE PAES. - NÃO É ELA ALCANCADA PELA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 19, III, "C", DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1/69. PRECEDENTES DO S.T.F. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

Observação

VOTAÇÃO: POR MAIORIA. RESULTADO: NÃO CONHECIDO.

191.067-4, Primeira Turma, Relator: Ministro Moreira Alves, DJ 03.12.99.

**RE 186.175-4- SP**

REL. : MIN. CARLOS VELLOSO<sup>80</sup> Órgão Julgador: **SEGUNDA TURMA**

<sup>80</sup> Substituído pela Min. Ellen Gracie, hoje.

Julgamento: 17/09/96 Publicação: DJ 13.12.1996

RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. DANIEL CARAJELES COV

RECDO. INSTITUICAO BENEFICENTE LAR DE MARIA

ADV.:MARCOS FERREIRA DA SILVA

Decisão: Por unanimidade, a Turma não conheceu do recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Marco Aurélio e, neste julgamento, o Senhor Ministro Francisco Rezek.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido.

A questão foi recentemente examinada pelo Pleno, buscando a uniformização dos posicionamentos divergentes<sup>81</sup>. É de alto interesse o julgado, pela demonstração clara das diversas teses existentes sobre o assunto, observando-se a discordância ainda existente no acórdão entre os ministros do STF.

ED RE 210.251-2/ SP DJ 28/11/2003 Data do julgamento: 26/02/2003

**Órgão Julgador: Tribunal Pleno**

Relatora: Min. Ellen Gracie Redator para o acórdão: Min. Gilmar Mendes  
Embargante: Estado de São Paulo Advogado: PGE-SP- Manoel Francisco Pinho Embargada: Instituição Beneficente Lar de Maria Advogado: Marcos Ferreira da Silva e outros

Ementa: Recurso extraordinário. Embargos de Divergência. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, conhecer dos embargos, e, também por maioria, desprovê-los.

<sup>81</sup> Conforme o voto da relatora, Min. Ellen Gracie, na admissão dos referidos embargos (ED RE 210.251-2/ SP): “É patente o dissídio entre os órgãos fracionários desta Corte. A Primeira Turma decidiu que a imunidade tributária conferida pelo art. 19, III, “c” da Carta Pretérita (art. 150, VI, “c” da Constituição de 1988) não abrange o ICM, hoje ICMS, cobrado da comercialização de bens produzidos pelas entidades de assistência social. Por outro lado, a Segunda Turma, apesar de dar enfoque diverso ao tema – segundo o qual o foco da questão está em saber se o bem produzido integra o patrimônio da instituição amparada pela imunidade -, conclui que a exação em tema não pode ser exigida, porquanto a “*imunidade tem aplicação, às inteiras.*” Os embargos, portanto, merecem conhecimento.”

O posicionamento da relatora, Min. Ellen Gracie, seguiu a linha interpretativa esposada pela Primeira Turma. Entretanto, foi vencida no pleno, permanecendo a interpretação ampliativa preconizada pela Segunda Turma. Também foram vencidos no acórdão os ministros Celso de Mello e Moreira Alves. Destacam-se do voto da relatora os seguintes excertos:

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Lei Maior possui caráter subjetivo. Não pode, também em face dessa circunstância, ser invocada pela embargada quanto ao ICMS, pois, sendo o seu contribuinte de direito, apenas repassa o valor do imposto ao preço a ser pago pelo consumidor final, o contribuinte de fato, não abrangido pela aludida norma constitucional. Por outro lado, caso agraciada com a imunidade em relação ao ICMS, poderá a instituição filantrópica vender o bem a um preço inferior ao praticado no mercado. Colocar-se-á, por certo, em posição privilegiada em relação aos seus concorrentes. Não é este, todavia, o escopo da norma constitucional instituidora da imunidade. Ora, se o próprio Poder Público se submete “*ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários*”, quando explora diretamente atividade econômica (art. 173, II, da Carta Magna), não vejo como as entidades beneficentes e de assistência social – que exercem complementarmente o papel do Estado na assistência social, nos termos do art. 204, I da Constituição – possam exonerar-se dessas mesmas imposições, na hipótese de também desempenharem funções comerciais ou de indústria.

Analisando o referido trecho, ressalta-se o argumento da proteção à livre concorrência, no mesmo sentido que Ives Gandra Martins já apontava. Também em seu voto traz o argumento baseado na distinção entre impostos diretos e indiretos, com fulcro na classificação do CTN, o que impediria o alcance da imunidade aos chamados impostos indiretos, pela repercussão econômica do tributo sobre o consumidor, havendo, portanto, um repasse deste custo ao chamado contribuinte de fato. Nesse mesmo sentido, o voto do Ministro Celso de Mello no julgado:

Tenho para mim, Senhor Presidente, tal como decidiu a Colenda Primeira Turma desta Suprema Corte, no julgamento do RE 134.573/ SP (RTJ 165/281-289), que as instituições sociais não são imunes à incidência do ICMS, nas operações em que vendam bens (como pães, no caso) produzidos por elas próprias, pelo fato de que o tributo em questão – que repercute, economicamente, sobre o consumidor (contribuinte “*de facto*”) e não sobre o

contribuinte “*de jure*” – não afetar o patrimônio, nem diminuir as rendas, nem comprometer a eficácia das atividades desenvolvidas por essas atividades de assistência social.

O mesmo voto colaciona acórdãos anteriores do STF em apoio à tese do afastamento da imunidade nos casos de atividade sujeitas ao ICMS, inclusive o supracitado Recurso Extraordinário 281433 / SP. A respeito do tema, o voto do Min. Moreira Alves ressalta que não se pode equiparar a situação apresentada, tratando de ICMS, a exemplos tirados do Imposto de Importação, pois nesse último não haveria repercussão econômica, caso do ICMS. Também se destaca que a questão referida não se restringe ao âmbito das entidades assistenciais, uma vez que o dispositivo alcança partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais e instituições de educação. O problema, conforme o voto do Ministro, não é a questão da finalidade social da entidade, mas da sistemática do imposto, “em que o contribuinte de direito pode ressarcir-se em face do contribuinte de fato, e, por isso mesmo, para obter restituição desse imposto, necessita da anuência deste”. Entretanto, observe-se que foi vencedora a tese contrária, capitaneada no julgado examinado pelo voto do Ministro Gilmar Mendes:

Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuide de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie.

[...]

Trago, aqui, a jurisprudência desta Corte, sobre a imunidade tributária de entidades beneficentes, especificamente em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Em reiterados julgamentos, a 2ª turma decidiu que ‘não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade’ (RE 203.755/ ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/ SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96; RE 225.671/ SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/ SP Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/ SP, DJ 02.02.01 e Ag.RG no RE 237.497/ SP, DJ 18.10. 02, Rel Nelson Jobim).

Nesses termos, o meu voto é pela rejeição dos embargos.

Assim, ao menos momentaneamente, tem prevalecido no STF a tese da interpretação ampla da imunidade tributária, entendendo que mais relevante do que a questão da distinção baseada no CTN e da repercussão econômica do tributo, deve-se procurar proteger a *ratio essendi* do instituto, ou seja, verificando-se que o bem participa do patrimônio da entidade, e que as rendas provenientes dessa atividade são revertidas em favor das suas finalidades essenciais, não haveria porque excluir do alcance imunitório o ICMS. Todavia, não se pode prever que não retornará a tese da repercussão econômica, tendo em vista o anterior posicionamento da Primeira Turma e a interpretação do dispositivo, que, ressalte-se, não se refere somente às entidades assistenciais.



## CONCLUSÕES

A partir da pesquisa realizada, podem ser apontadas algumas conclusões sobre as instituições de assistência social hoje e as discussões sobre imunidade tributária. Deve-se, todavia, levar em consideração a mutabilidade do campo exposto, tanto em termos da interpretação jurisprudencial do STF, quanto da regulação infraconstitucional, com constantes tentativas de regulação ordinária. Primeiramente, a imunidade em geral apresenta-se como instituto *sui generis* dentro do Direito Tributário, pois elencada constitucionalmente, diferenciando-se das outras formas desonerativas que se apresentam na legislação, visto que parte do desenho das competências para o próprio exercício do poder tributante. Aqui se ressalta que tanto a previsão do art. 150, VI, “c”, quanto a do 195, § 7º caracterizam-se desta forma como imunidade.

A imunidade constitui-se em verdadeira garantia do contribuinte, protegida em sua essência contra modificação ou extinção, seja por lei ou mediante reforma constitucional. Os atributos colacionados decorrem do progressivo reconhecimento pretoriano da imunidade como direito fundamental, não elencado diretamente, mas possível pela abertura conceitual dada pelo próprio Artigo 5º, § 2º.

Especificamente referindo-se às imunidades das entidades de assistência social, observou-se que se tratam de imunidades condicionadas, que necessitam de legislação para completar seu sentido como norma constitucional. Tratando-se dos aspectos formais concernentes à sua regulação, conclui-se que a lei que deveria regulamentar as imunidades deveria ser lei complementar, por tratar-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mesmo não havendo decisão definitiva no STF sobre o assunto, reconhece-se a relevância da tese, conforme visto no julgamento da ADIn 2.028-5/ DF.

A falta de regulação complementar específica tem levado a doutrina a defender a aplicação dos requisitos do art. 14 do CTN para regular a matéria. O CTN procura esclarecer o sentido de instituição de assistência social para fins de fruição da imunidade, entretanto deve se balizar sempre a conceituação na Constituição. Somente os parâmetros apontados por ele não têm sido suficientemente claros, embora a jurisprudência do STF tenha continuamente aplicado esses parâmetros, mesmo que de forma oscilante.

Entretanto, aponta-se como problemática a caracterização puramente formal de instituições sem fins lucrativos presente no artigo. Deve-se ampliar o controle finalístico e buscar maior transparência na regulação destas instituições. A situação atual é de várias tentativas do poder público de regulação ordinária da matéria, visando criar requisitos materiais, embora a legislação criada seja objeto de questionamento quanto à sua constitucionalidade.

A Constituição Federal de 1988 trouxe uma definição clara do que é atividade (..) assistencial, e há necessidade, portanto, de adequação da doutrina nesse sentido, sem poder furtar-se a essa definição. A procura de um critério ampliativo deve considerar o parâmetro

constitucional, a intenção normativa de regular um campo onde anteriormente pairavam muitas dúvidas. Ademais, a interpretação da doutrina baseava-se fortemente em dispositivo alterado da CF/88, referente aos regimes próprios dos servidores públicos, que foi inclusive alterado, seguindo a nova dinâmica constitucional. Portanto, a Carta de 88 modificou o campo de forma inexorável, e tanto a jurisprudência quanto a doutrina, especialmente esta, continuam a ignorar essa interpretação.

A partir dessa constatação, propugna-se pela aplicação do art. 203 da CF/88 às entidades assistenciais privadas. Não se pode afastar a aplicação do artigo, seja ao argumento da existência de dois conceitos de assistência social (*lato sensu* e *stricto sensu*), conforme a tese de Ives Gandra Martins, bem como não se pode afastar a priori o art. 203 como de aplicação exclusiva às entidades públicas, como propugna Alberto Xavier. Afastar o art. 203 da interpretação do art. 150, VI, c, é negar a própria interpretação constitucional sistemática, que deve em primeiro lugar buscar no texto constitucional o sentido dos termos presentes na Constituição. Em primeiro lugar, devem ser considerados os cânones interpretativos da própria Constituição, e a atual Carta possui uma nova estrutura que aponta o padrão geral para todo o setor assistencial. Sem dúvida, houve uma restrição em relação à regulação anterior a 1988. Mas isso não pode servir como motivo para ignorar o dispositivo no art. 203 e no art. 204 na interpretação.

Entretanto, a aplicação do art. 203 deverá ser adequada ao caso das entidades de assistência social de natureza não-estatal. A solução poderia ser apontada no sentido de aplicar o artigo como princípio, através da ponderação nos casos concretos. Neste sentido, a questão do acesso aos serviços deverá ser ponderada com a existência de recursos limitados. Não se pode exigir que este setor absorva toda a demanda existente relativa àquele campo

específico de atuação. O que se deve considerar é que não se pode impor critérios discriminatórios apriorísticos, desvinculados das finalidades da entidade.

Em termos jurisprudenciais, não há consenso sobre os critérios a serem aplicados, embora o Supremo Tribunal Federal tenha tradicionalmente aplicado os três requisitos de Leopoldo Braga por décadas, modificando, entretanto, a sua configuração. Os requisitos da generalidade, gratuidade e finalidade pública tiveram várias fases na interpretação da jurisprudência do STF. O mais problemática deles, a questão da necessidade da gratuidade, sofreu uma interessante alteração recente, no caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar. Especificamente para elas, tem-se exigido a gratuidade total em relação aos serviços prestados aos beneficiários para se configurar a entidade como assistencial, entendimento consolidado na Súmula 730, afirmando a imunidade alcançaria somente as EFPC se não houvesse contribuição dos beneficiários.

Em termos do alcance do §4º do art. 150, percebeu-se a flexibilização progressiva na jurisprudência do STF em termos do entendimento do que são patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. O limite poderia ser colocado pelo não prejuízo à concorrência e atividade econômica alheia, que teria que ser observado com fim último de restrição. A questão da cobrança de IPTU de imóveis locados tem sido rechaçada por décadas, culminando com a edição da Súmula 724 do STF. Evidencia-se a importância do controle finalístico na aplicação da renda da atividade, que deve ser sempre voltada à atividade principal da instituição.

Quanto à questão dos impostos indiretos, recentemente a cobrança de ICMS nas mercadorias comercializadas por essas entidades foi interpretada também no sentido da tese

de interpretação mais ampliada e flexível, supostamente acabando com a divergência entre a Primeira Turma e a Segunda Turma. A decisão do Pleno é histórica, rechaçando a interpretação que levava em consideração a repercussão econômica do tributo.

Aparentemente, a jurisprudência do STF tem manifestado tendências opostas: enquanto flexibiliza o entendimento concernente ao § 4º do art. 150, restringe a imunidade historicamente alcançada às Entidades Fechadas de Previdência Complementar, aplicando nesse caso o critério da gratuidade total em relação aos beneficiários. Poder-se-ia dizer que haveria incoerência nesses julgados?

Ao se tentar dar uma resposta a esse difícil questionamento, deve-se considerar primeiramente que a interpretação do STF em relação às Entidades Fechadas de Previdência Complementar é coerente com a nova conformação específica desse setor (a separação entre previdência e assistência social), e mais: é coerente com o sentido constitucional de assistência social, a partir da interpretação do art. 203. Não se pode negar que a gratuidade em relação aos assistidos é presente nesse artigo, e caso se queira dar normatividade mínima à Carta de 1988, deve-se considerar esse requisito. Obviamente, no caso das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, ele é absolutamente aplicado até mesmo pela conformação das entidades, que devem ser neste caso inteiramente financiadas pelas mantenedoras. Entretanto, mesmo em relação a outras instituições assistenciais, o requisito da gratuidade deverá estar presente, não necessariamente de forma absoluta, podendo haver a cobrança em relação a alguns serviços, mas a atividade assistencial deverá ser relevante ou preponderante.

Em relação aos chamados impostos indiretos e o afastamento de sua cobrança, deve-se analisar o posicionamento do STF como um abandono da tese da repercussão econômica baseada na interpretação do Código Tributário Nacional. Todavia, a aplicação totalmente flexível preconizada poderá acabar jogando por terra a proteção da livre concorrência prevista na Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, a concessão da imunidade também em relação a esses impostos poderá representar verdadeira concorrência desleal em relação às empresas, pois os produtos das entidades não teriam agregado os custos do imposto. Deve-se ter cuidado com a generalização desses padrões, examinando-se a forma como essa entidade produz e a relevância dessa atividade em termos de concorrência às empresas. Ressalta-se a necessidade de uma análise casuística, utilizando a ponderação para avaliar dos eventuais desvios em relação à atividade essencial da instituição assistencial.

Há uma abertura normativa para uma definição infraconstitucional, em sede de lei complementar, dos parâmetros aplicáveis ao setor assistencial, desde que não impeça totalmente o exercício da referida imunidade. O direito à imunidade pode ser interpretado como direito fundamental do contribuinte, afirmação balizada a partir de uma interpretação ampliativa dada à Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7. Apela-se aqui aos critérios de proporcionalidade e à imunidade como uma garantia e um direito fundamental, que não poderia sofrer regulação que atingisse seu núcleo essencial.

Por todas essas razões, apresenta-se a necessidade de uma conformação dos requisitos materiais para a atividade assistencial, através de legislação complementar, respeitando os parâmetros mínimos colocados na Constituição Federal pelo Artigo 203. É o caminho para resolver os conflitos interpretativos e tentar afastar a criação de normas ordinárias, que sucessivamente procuram regular a matéria, mas já nascem eivadas de

inconstitucionalidade formal, além de eventualmente material. Para que o setor seja fiscalizado com maior transparência, e mesmo para permitir a expansão das entidades sérias com maior segurança, seria relevante que os critérios fossem finalmente definidos e não ficassem ao sabor das oscilações jurisprudenciais, e da interferência da legislação ordinária.

Obviamente, esse processo envolveria a discussão de muitos aspectos conflituosos, muitos dos quais demonstrados aqui. Mas seria de vital importância a fim de acabar com a sobreposição legislativa e a insegurança existente no setor. A discussão doutrinária a respeito dos parâmetros, especialmente tratando-se da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, intérprete autorizado da Carta Constitucional, pode colaborar nessa nova conformação do setor, levantando e discutindo os pontos mais relevantes para uma regulação mais clara e transparente do setor.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Eduardo Arruda. Lei Complementar Tributária. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo, v.2, n.6, p. 47-70, jan.-mar. 1994.

ALVES, Francisco de Assis. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias**. Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 268-315

AMARO, Luciano. Algumas Questões Sobre a Imunidade Tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias**. Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.143-154.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 5a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

ARSELRAD, Moisés. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar- Delineamento dos princípios estabelecidos no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias**. Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 403-431

AS 21 METAS BRASILEIRAS RUMO À SUSTENTABILIDADE. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 17 de Julho de 2002. Editoria Ciência, p.A12

ASSISTÊNCIA SOCIAL. In: **Enciclopédia UOL**. Disponível em:  
<<http://www.uol.com.br/bibliot/enciclop>> Acesso em 17 jan. 2003, às 16:20

ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.



ATHIAS, Gabriela. Centro tem 5000 pessoas na fila para trabalhar com comunidade. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 10 fev. 2002. Caderno Cotidiano, p. C6.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de Acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 de maio de 2005

BALERA, Wagner. A Organização e o Custeio da Seguridade Social. In: BALERA, Wagner (coord.) **Curso de Direito Previdenciário – Homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira**. 5a ed. São Paulo: LTr, 2002. P.36-80

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. rev. e ampl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Comentários e atualização: Mizabel Abreu Machado Derzi.

BARRETO, Ayres F. e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O Princípio da Subsidiariedade: Conceito e Evolução**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidades Tributárias In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias**. Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. P.240-254.

\_\_\_\_\_. A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v.7, n.26, p.11-20, jan./mar. 1999.

BAUDREZ, Maryse. Un Principio Ispiratore di Riforme: La Sussidiarietà in Francia. In: RINELLA, Angelo et al. (Org). **Quaderni Giuridici del Dipartimento di Scienze Politiche Dell'Università Degli Studi di Trieste: Sussidiarietà e Ordinamenti Costituzionali – esperienze a confronto**. Trieste, Itália: Ed. Cedam, 1999. Fasc. 4

BERTOLO, Rozangela. Democracia e Subsidiariedade. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v.22, p. 412-426, set. 2002.

- BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Por Uma Teoria Geral da Política.** Trad. Marco Aurélio Nogueira. 7ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999. (Col. Pensamento Crítico, v. 69)
- BOBBIO, Norberto, MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política.** Trad. Carmen C. Varriale [et al.]; coord. da trad. João Ferreira; revisão geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cascais. 5ª ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1993.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BORGES NETO, Andre Luiz. Lei complementar tributaria. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, v.3., n.10, p.5-11, jan./mar. 1995.
- BRANCO, Vera Sylvia Venegas Falsetti. Imunidade Tributária e Terceiro Setor (Filantrópico): Por Maior Transparência e Regulamentação **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas** São Paulo, n. 26, ano 7, p.31-42, jan. – mar. 1999.
- BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação e de assistência social. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**, Rio de Janeiro, v. 21, p. 01-133, 1969.
- CAMPOS, Daniele Russi. A Imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 46, p. 105-125, set. –out. 2002.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- CARDOSO, Ruth. Fortalecimento da Sociedade Civil. In: IOSCHPE, Evelyn (org.). **3º Setor - desenvolvimento social sustentado** 2ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 1997. p. 7-12
- CARRAZA, Roque Antonio. Entidades Benéficas de Assistência Social (Filantrópicas)- Imunidade do Art. 195, §7º, da CF. Inconstitucionalidade da Lei 9732/98 – Questões Conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth N. (coord.) **Direito Tributário Constitucional.** São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 9-48.
- CEZNE, Andrea Nárriman. Direitos Fundamentais e Princípios Tributários: Um Estudo de Caso. **Vydia**, v.22, n. 39, p. 113-139, jan./ jun. 2003.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estados Brasileiras – desonerações nacionais e imunidades condicionadas.** São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988.** 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

\_\_\_\_\_. Imunidades Tributárias *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias.** Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.223-239.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário.** 7ª ed. rev.e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos.** São Paulo, Ed. SENAC São Paulo, 2000.

CORULLÓN, Mónica Beatriz Galiano e MEDEIROS FILHO, Barnabé. **Voluntariado na Empresa: Gestão Eficiente da Participação Cidadã.** São Paulo: Peirópolis, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros, 2001.

COUTO, Berenice Rojas. **O direito social e a assistência social na sociedade brasileira: uma equação possível?** Tese (Doutorado em Serviço Social), Faculdade de Serviço Social, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2003.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo.** 3a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Imposto de Renda: alterações fundamentais.** 2º V. São Paulo: Dialética, 1998. p. 145-146

\_\_\_\_\_. *Comentários a BALEEIRO, Aliomar. Limitação Constitucionais ao Poder de Tributar,* 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **O Cidadão e Sua Defesa – a Res Publica e Sua Defesa.** Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/biblioteca/artigos/cidadaoedefesa.html>. Acesso em 01/01/2001

- DULANY, Peggy. Tendências emergentes em parcerias intersetoriais: processos e mecanismos para colaboração *In: IOSCHPE, Evelyn (org.). 3o Setor – desenvolvimento social sustentado* 2ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 1997. p. 63-72
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária – instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 66, p. 367-375, out.-dez. 1961.
- FERNANDES, Rubem César. **Privado Porém Público: o Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro, Relume- Dumará, 1994.
- \_\_\_\_\_. O que é o Terceiro Setor? *In: IOSCHPE, Evelyn (org.). 3o Setor – desenvolvimento social sustentado* 2ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 1997. p. 25-34
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988: aplicabilidade; congelamento; coisa julgada fiscal, capacidade contributiva, ICMS, empresa brasileira, poder constituinte estadual, medidas provisórias, justiça e segurança, servidor público**. São Paulo, Atlas, 1990.
- FERREIRA, Odim Brandão. **A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada – Uma análise sob a perspectiva da Metodologia Jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.
- \_\_\_\_\_. Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada (Terceira Parte). **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, ano 3, n. 12, p.129-154, jul. - set. 1995.
- \_\_\_\_\_. Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada (Primeira e Segunda Partes). **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas** São Paulo, ano 3, n. 11, p. 144-161, abr. -jun. 1995.
- FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.
- GRAJEW, ODED. Mitos do combate à pobreza **Folha de São Paulo**, São Paulo, 26 mar. 2002. Caderno Opinião, Seção Tendências/Debates, p. A3.

- \_\_\_\_\_. A Arte do Trabalho em Grupo – por que as empresas são um parceiro fundamental para a construção de uma sociedade melhor. **Exame: Guia da Boa Cidadania Corporativa**. São Paulo, p. 22-24, dez. 2002.
- GOIS, Antônio. Número de voluntários cresce 42% em dois anos, mas ONGs estão concentradas no eixo Rio- São Paulo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 1º abr. 2001. Caderno Especial Voluntariado, p. Especial 6.
- INSTITUTO ETHOS. O que é Responsabilidade Social? *In: Perguntas Frequentes* Disponível em: <http://www.ethos.org.br/docs/institucional/perguntas.shtml>. Acesso em 28/06/2004
- LANDIM, Leilah. Defining the Non-Profit Sector: Brazil. **Working Papers of the John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project**. No. 9. Edited by Lester Salomon and Helmut K. Anheier. Baltimore, USA: The John Hopkins Institute for Policy Studies, 1993. Disponível em: <http://www.jhu.edu/~ccss/pubs/pdf/brazil.pdf#search='leilah landim'> Acesso em 22/11/2002
- \_\_\_\_\_. **A Invenção das ONGs: Do Serviço Invisível à Profissão Impossível**. Tese (Programa de Pós-Graduação em Antropologia Social do Museu Nacional e da Universidade Federal do Rio de Janeiro). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1993. Disponível em: [http://www.rits.org.br/acervo/acervo\\_pesquisa\\_detalhe.cfm?CA=1475&Primeiro\\_Reg\\_pag=11&origem=acervo\\_pesquisa.cfm&CABECALHO=&codigo\\_ots\\_origem=1](http://www.rits.org.br/acervo/acervo_pesquisa_detalhe.cfm?CA=1475&Primeiro_Reg_pag=11&origem=acervo_pesquisa.cfm&CABECALHO=&codigo_ots_origem=1) Acesso em 20/02/2002.
- \_\_\_\_\_. Para antropóloga, religião motiva voluntário. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 26 fev. 2001. Brasil, p. A7 Entrevista concedida a Antônio Gois.
- MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9532/97 *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) Imposto de Renda: alterações fundamentais*. 2º V. São Paulo: Dialética, 1998. p. 65-83
- \_\_\_\_\_. Posição hierárquica da lei complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 14, p.19-22, nov. 1996.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário. Tomo IV: Previdência Complementar**. 2ª ed. São Paulo, SP : LTR , 2002

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias**. Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.223-239.

\_\_\_\_\_. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 94, p. 64-78, jul. 2003.

\_\_\_\_\_. Imunidade de contribuições sociais: requisitos exclusivos da lei complementar; inteligência do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal a luz da jurisprudência da Suprema Corte. (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.40, p.83-103, jan. 1999.

\_\_\_\_\_. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. Entidades sem Fins Lucrativos com Finalidades Culturais e Filantrópicas – Imunidade Constitucional de Impostos e Contribuições Sociais. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 1, n. 4, p.79- 96, jul. – set. 1993.

\_\_\_\_\_ e BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentário à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 6º vol. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

\_\_\_\_\_. e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. As Contribuições Sociais, nos termos dos artigos 149 e 146 da Constituição Federal – A Imunidade Tributária como Limitação ao Poder de Tributar e as Instituições de Assistência Social, à Luz do Direito Positivo – Inteligência dos Artigos 150, inciso VI, ‘c’ e 195 § 7º da Lei Suprema – Parecer. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, ano 1, n. 1, p.118-135, out. – dez. 1992.

MARTINS, Paulo Haus. **O Certificado de Utilidade Pública Federal**. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>> Acesso em 17 jan. 2002, às 9:45

MESTRINER, Maria Luiza. **O Estado entre a filantropia e a assistência social**. São Paulo: Cortez, 2001.

MILLON- DELSOL, Chantal. **Le Principe de Subsidiarité**. Paris, France: Ed. Presses Universitaires de France, 1993. Col. Encyclopédique “Que Sais-je?”, v. 2793.

MODESTO, Paulo. Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil. In: CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim (org.) **Mudança Social e Reforma Legal: Estudos para uma Nova**

**Legislação do Terceiro Setor.** Brasília, DF: Conselho da Comunidade Solidária, 1999. Série Marco Legal: 3º Setor. P. 137- 155

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias.** Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 105-142

MORALES, Carlos Antonio. Provisão de Serviços Sociais através de Organizações Públicas Não-Estatais: Aspectos Gerais. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser e GRAU, Nuria Cunill (Org.) **O Público Não-estatal na Reforma do Estado.** Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1999. p. 51-86

NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. Aspectos básicos do controle de constitucionalidade das leis e dos atos normativos e breve análise da Lei 9.868, de 10.11.1999, e da Lei 9.882, de 03.12.1999. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.788, p.76-91, jun. 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser e GRAU, Nuria Cunill. Entre o Estado e o Mercado: o Público Não-estatal. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser e GRAU, Nuria Cunill (Org.) **O Público Não-estatal na Reforma do Estado.** Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1999. p. 15-48.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PIZOLIO JR, Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 173-206, jan.-mar. 1996.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias In: **Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 7, n. 27, p. 40-55, abr.- jun. 1999.

REVISTA EXAME. **Guia de Boa Cidadania Corporativa.** São Paulo: Abril, dez/2002.

\_\_\_\_\_. **Guia de Boa Cidadania Corporativa.** São Paulo: Abril, dez/2001

RIFKIN, Jeremy. Identidade e Natureza do Terceiro Setor. In: IOSCHPE, Evelyn (org.). **3º Setor – desenvolvimento social sustentado** 2ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 1997. P. 13- 23

RINELLA, Angelo. Il Principio di Sussidiarietà: Definizioni, Comparazioni e Modello D'Analisi. In: RINELLA, Angelo et al. (Org). **Quaderni Giuridici del Dipartimento di Scienze Politiche Dell'Università Degli Studi di Trieste: Sussidiarietà e Ordinamenti Costituzionali – esperienze a confronto**. Trieste, Itália: Ed. Cedam, 1999. Fasc. 4

ROCHA, Silvio Luís Ferreira. Da Imunidade. In: **Direito Tributário Constitucional**. CARRAZZA, Elizabeth N. (coord.) **Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 99-140.

RODRIGUES, Flávio Martins. **Fundos de Pensão: temas jurídicos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

RODRIGUES, Maria C. P. Fim social, meios privados. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 53, n.1, jan. 1999.

RODRIGUES, Nina T. Disconzi. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro e as Leis 9868/99 e 9882/99. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v.38, n.149, p.111-124, jan./mar. 2001.

ROSAVALLON, Pierre. **A Crise do Estado-Providência**. Tradução: Joel Pimentel de Ulhôa. Goiânia: Editora da Universidade de Brasília e Editora da Universidade Federal de Goiás, 1997.

REVISTA VEJA. **Guia para fazer o bem**. São Paulo: Abril, dez/2001

SALOMON, Lester. Estratégias Para o Terceiro Setor. In: IOSCHPE, Evelyn (org.). **3o Setor – desenvolvimento social sustentado** 2ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 1997. p.89-111.

\_\_\_\_\_. and FLAHERTY, Susan L. Q. Nonprofit Law: Ten Issues In Search of Resolution. **Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project**, no. 20, edited by Lester M. Salamon and Helmut K. Anheier. Baltimore, USA: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996. Disponível em:  
<http://www.jhu.edu/ccss/pubs/pdfs/tenissue.pdf> Acesso em: 23/11/2002

SANTOS, Jussara Medianeira Oliveira dos. **Análise da Assistência Social no Estado Brasileiro: A Constituição Federal de 1988 e a Lei Orgânica da Assistência Social**.



Monografia (Especialização em Pensamento Político Brasileiro), Centro de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2000.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Entidades Fechadas de Previdência Privada e a Imunidade Tributária**. Acesso em 30/05/2003. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.www/historico/estributarios/direitotributario/entidadesfechadas.htm>

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA JR., Cezar Saldanha. **O Tribunal Constitucional como Poder – Uma Nova Teoria da Divisão dos Poderes**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2002.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor: Regulação no Brasil**. São Paulo: Peirópolis, 2000.

THOMPSON, Andrés A. Do compromisso à Eficiência? Os Caminhos do Terceiro Setor na América Latina. In: IOSCHPE, Evelyn (org.). **3o Setor – desenvolvimento social sustentado** 2ª ed. São Paulo: Ed. Paz e Terra, 1997. p. 41-48

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. V. III: Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidade e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. Imunidades Tributárias . In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Pesquisas Tributárias - Imunidades Tributárias**. Nova Série: nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.183-222.

TORRES, Silvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Renovar: Rio de Janeiro, 2001.

XAVIER, Alberto. As Entidades Fechadas de Previdência Privada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º 52, p. 19-45, jan/2000.

**BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR<sup>82</sup>**

ARSELRAD, Moisés. National Reporter- Brazil. **Cahiers de Droit Fiscal International – Studies on International Fiscal Law - Taxation of Non-profits Organizations**. Volume LXXXIVa. Rotterdam, NE: International Fiscal Association (I.F.A.), 1999. p. 301-319

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, p.84-105, abr.-jun.1989.

\_\_\_\_\_. Imunidade de Instituições de Educação e Assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p.136-142, jan.-mar. 1991.

\_\_\_\_\_.e BARRETO, Aires. Imunidade Tributária (Sesc - Entidade Paraestatal – Instituição de Assistência Social – Renda de Espetáculos Públicos – Serviços Remunerados) **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 44, p. 46-62, abr.-jun. 1998.

BRITO, Edvaldo. A ‘Isenção’ das Contribuições de Seguridade Social e Entidades Beneficentes de Assistência Social: uma Interpretação do §7º do art. 195 da Constituição Federal In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Contribuições Previdenciárias – Questões Atuais**. São Paulo: Dialética, 1996. (p. 21-71)

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 53, p. 34-42, fev.2000.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social à contribuição para o PIS – exigências legais no art. 14 do CTN. **Repertório de jurisprudência IOB**, São Paulo, n. 11, p. 392-396, jun. 2002.

---

<sup>82</sup> Por bibliografia complementar, compreende-se aqui obras que não foram citadas no corpo do trabalho, mas foram consultadas na elaboração do texto.

- MARINS, James. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 3º Volume**. São Paulo: Dialética, 1999.
- MELO, José Eduardo Soares de. **A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social ao Imposto de Renda (Lei Federal n. 9532/97)** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) Imposto de Renda – alterações fundamentais. 2º Vol. São Paulo: Dialética, 1999.
- NICHELE, Rafael. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca de sua condição de cláusula pétrea. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 49, p. 130-144, mar.-abr. 2003.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1992.
- PONTES DE MIRANDA. **Comentários à Constituição de 1967** – com a Emenda n. 1, de 1969. 2ª ed. Tomo VI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.