

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

ART. 195 § 7 DA CF. PERFIL

CONSTITUCIONAL DO CONCEITO DE

“ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA

SOCIAL” NA ÁREA DA SAÚDE. EXIGÊNCIA DE

FINALIDADE NÃO LUCRATIVA E NÃO DE

FILANTROPIA. IMPOSSIBILIDADE DE A

LEGISLAÇÃO INFRA-CONSTITUCIONAL

RESTRINGIR O ALCANCE DESSE CONCEITO

– PARECER.

CONSULTA

A consulente, entidade sem fins lucrativos, de utilidade pública estadual e municipal, que tem como finalidade social a promoção de assistência médica, cultural,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

recreativa e social, indaga-nos se está ou não amparada pela imunidade de contribuições sociais de que trata o § 7º do art. 195 da CF.

Esclarece que não preenche as condições estabelecidas na legislação ordinária para a obtenção de certificado de filantropia, nem conta com o reconhecimento de utilidade pública na esfera federal.

RESPOSTA

A Constituição, como pacto fundamental de uma sociedade, representa um corpo de normas destinado a limitar o Poder frente à liberdade e aos direitos dos cidadãos, limitação essa que é a base de toda organização político-social de um povo.

Por essa razão, na interpretação de suas normas, assume relevante papel o **método teleológico como meio para tornar eficazes os princípios e valores**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

escolhidos pela sociedade para conformar o seu ordenamento jurídico fundamental, com o qual há de harmonizar-se toda a legislação subalterna, como pressuposto de sua validade. ¹

Nosso estatuto supremo, ao definir o sistema tributário, estabelece certas desonerações, ora levando em conta o destinário (subjetivas), ora bens (objetivas), para o fim de preservar valores que, por serem inerentes ao perfil de Estado adotado no país - o Estado Democrático de Direito - , devem ser defendidos contra a forma mais usual de arbítrio, que é a cobrança de tributos.

A tais desonerações constitucionalmente previstas, dá-se o nome técnico de **imunidades tributárias**, cuja

¹ Como bem observa Hugo de Brito Machado: “A melhor Interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação” (Curso de Direito Tributário, 13^a ed., São Paulo, Malheiros, 1988, p. 199)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

natureza jurídica, para boa parte da doutrina, é o de
verdadeiras **limitações à competência impositiva dos
entes tributantes.** ²

O próprio estatuto supremo reconheceu-lhes essa
natureza, quando, no tocante aos impostos, incluiu a
figura no art. 150, entre as formas de **limitação ao
poder de tributar.**

² Um dos signatários deste parecer, em trabalho doutrinário, assim ressaltou a relevância dessa figura de desoneração tributária instituída pelo Constituinte: “A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla. Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos déficits públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. (Ives Gandra da Silva Martins. Direito empresarial - Pareceres. 2ª ed. Ed. Forense. 1986. p.298)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

No tocante às contribuições sociais, não obstante a lei maior as considere **espécies tributárias**³, submetendo-as a princípios peculiares à tributação, como dá conta o art. 149, - sua disciplina, topograficamente, se divide entre dois capítulos da Constituição: o do sistema tributário e o da seguridade social.

A este último capítulo é que pertence o art. 195, cujo § 7º assim dispõe:

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

Como ensina a hermenêutica jurídica, não se pode exigir do constituinte maior rigor na utilização da

³ O Supremo Tribunal Federal reconheceu que as contribuições sociais têm, na Constituição de 1988, natureza tributária na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1 - DF (DOU 6/12/93 p.26598)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

terminologia técnica, já que a lei fundamental é formulada em linguagem comum ⁴. Assim, embora o dispositivo em questão aluda a “isenção”, o termo técnico correto para designar uma desoneração instituída pela lei maior é “**imunidade**”.

O § 7º do art. 195 da CF consagra, pois, uma **imunidade, uma limitação ao poder de tributar**, consoante já reconheceu o **Supremo Tribunal Federal, no MS 22.192-DF (DJ 19/12/96)**, destacando-se o seguinte trecho do voto vencedor do eminente Ministro

⁴ Como observa Paulo de Barros Carvalho: “A linguagem do legislador é uma linguagem natural. permeada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se pretendam representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representação do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social. Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e equivocidades que os textos legais cursivamente apresentam. (Curso Direito Tributário, Saraiva, 1985, p.3 e 4)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Celso de Mello, a quem coube relatá-lo:

“Impende enfatizar, neste ponto, um aspecto da mais alta relevância. Mais importante do que a própria discussão sobre o alcance da norma inscrita em simples ato de caráter infra-constitucional editado pelo Poder Público (DL n° 1.572/77, art. 1º, § 1º), **revela-se a análise da cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta da República, que outorga a entidades beneficentes de assistência social - desde que atendam às exigências estabelecidas em lei - benefício extraordinário da imunidade subjetiva referente às contribuições pertinentes à seguridade social.**

Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, **outorgou-se** às entidades beneficentes de assistência social, **em norma definidora de típicas hipótese de imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - **não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária**, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “**Curso de Direito Constitucional Tributário**”, p. 349 nota de rodapé nº 144, 5ª ed., 1993, Malheiros; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “**Contribuições Sociais no Sistema Tributário**”, p. 171-175, 1995, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, “**Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**”, p.41-42, item nº 22, 4ª ed., 1992, Forense; WAGNER BALERA, “**Seguridade Social na Constituição de 1988**”, p. 71, 1989 RT, v.g.).

Convém salientar que esse magistério doutrinário **reflete-se** na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES).”

A finalidade que inspirou a instituição da desoneração em tela foi, sem dúvida, **estimular a sociedade a colaborar com o Poder Público no atendimento de necessidades básicas da sociedade**, suprimindo as insuficiências do organismo estatal. Com efeito, embora em seu art. 194 I, o estatuto supremo assegure a **universalidade de atendimento**, por parte do Estado, às ações pertinentes à seguridade social, estava o constituinte ciente de que dificilmente poderia o organismo estatal, de imediato, prestar a todos, de forma direta, essa assistência.

Por essa razão, instituiu a imunidade do § 7º do art. 195, de modo a incentivar que a própria sociedade, sem intuito de lucro, canalizasse trabalho, patrimônio e recursos para a prestação de tais serviços,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

complementando a ação do Estado e dele recebendo, em contrapartida, a desoneração de contribuições sociais.

E, efetivamente, embora arrecade tributos da ordem de 33% do PIB,- nível equivalente aos Estados mais desenvolvidos do planeta - o Estado brasileiro, passados 10 anos da promulgação da Carta, presta serviços públicos de má qualidade e manifestamente insuficientes, nas áreas assistenciais, de saúde, educação e previdência, equiparando-se às nações mais subdesenvolvidas da comunidade internacional.

Com a finalidade de superar tais insuficiências é que foi instituída a imunidade de contribuições sociais, repetimos, como uma contrapartida aos particulares que deixam de dedicar-se a atividades lucrativas ou de interesse pessoal, para dedicar-se ao desempenho de atividades de interesse público.⁵

⁵ A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Ocorre que, de tempos a esta parte, a notória dificuldade do Governo em reduzir as despesas públicas e o tamanho do Estado, controlar o déficit de suas contas e combater eficazmente a sonegação, têm levado a uma exacerbação da carga tributária, especialmente no campo das contribuições sociais, modalidade tributária que permite a incidência em cascata e cuja arrecadação reverte inteiramente para a União, sem participação de Estados e Municípios.

A par de medidas tendentes não só a alargar o campo

cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser possível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla. Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos déficits públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória.” (Ives Gandra da Silva Martins, “Imunidades Tributárias”, Pesquisas Tributárias. Nova Série 4. Ed. Centro de Extensão Universitária, Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p.32)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

impositivo, mas a aumentar alíquotas com base nas quais esses tributos são calculados, voltou, o Governo Federal, sua atenção à imunidade instituída pelo art. 195 § 7º da CF, vislumbrando uma possibilidade de aumentar receita à custa de restringir seu alcance.

A estratégia foi valer-se da expressão “**que atendam às exigências estabelecidas em lei**”, contida ao final do mencionado parágrafo 7º, para, por meio de lei ordinária, reduzir, cada vez mais, o universo dos beneficiários de tal desoneração.

Como é sabido e proclamado pela doutrina pátria e estrangeira, o aumento de receita, na condição de **interesse secundário** do Estado, só pode ser legitimamente perseguido se for compatível com o **interesse primário**, representado pela observância da legalidade, principalmente da Constituição, que constitui o alicerce de todo o ordenamento ⁶.

⁶ Precisa, a respeito do assunto, é a lição de Renato Alessi, com a sua distinção, baseada em Carnelutti, entre interesses primários

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Diante disso, cumpre examinar o alcance da norma constitucional, para constatar se o tratamento legislativo dispensado à matéria é compatível com o texto constitucional, podendo, ou não, legitimamente lastrear o aumento de receita desejado.

Para bem compreender o alcance da imunidade em causa, importa definir qual o papel da “lei” a que faz menção a parte final do § 7º do art. 195. Terá ela, em estabelecendo os requisitos para gozo da desoneração,

e secundários: “Estes interesses públicos, coletivos, cuja satisfação está a cargo da Administração, não são simplesmente o interesse da Administração entendida como “aparato organizativo”, mas o que se chamou de interesse coletivo primário, formado pelo conjunto de interesses individuais preponderantes em uma determinada organização jurídica da coletividade, enquanto o interesse do aparelhamento (se é que se pode conceber um interesse de aparelhamento unitariamente considerado) seria simplesmente um dos secundários que se fazem sentir na coletividade, e que podem ser realizados somente em caso de coincidência com o interesse coletivo primário e dentro dos limites de dita coincidência. A peculiaridade da posição da Administração Pública reside precisamente nisto, em que sua função consiste na realização do interesse coletivo, público, primário. (Instituciones de derecho administrativo, Buenos Aires, Bosch Casa Editorial, tomo 1, 1970. pg. 184-5.)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

a tarefa de definir: a) a natureza da entidade beneficiária da desoneração? b) o tipo de atividade a que ela deve dedicar-se para fazer jus à imunidade?

Parece-nos que não são essas as matérias que pode veicular. Essa conclusão se alicerça em dois fundamentos.

O primeiro deles é que **a própria Constituição já define os beneficiários da imunidade do § 7º do art. 195**, indicando o **tipo de entidade** e a **finalidade** a que se deve dedicar para fazer jus à exoneração de contribuições sociais.

Com efeito, ao referir-se a entidades de algum modo ligadas à seguridade social, a lei maior utiliza-se de **3 conceitos distintos** - o que é particularmente nítido, em se tratando de entidades que exercem atividades pertinentes à saúde - a saber: o de entidade **sem fins lucrativos**, o de entidade **filantrópica** e o de entidade **com fins lucrativos**.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

De fato, o § 1º do art. 199, verbis:

“§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as **entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos**”.

ao fazer menção a entidades “**filantrópicas**” e a entidades “**sem fins lucrativos**”, bem demonstra que **esses conceitos não se confundem**.

Já o § 2º desse mesmo dispositivo, ao estabelecer que:

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

põe em evidência a existência de um outro tipo de entidade, qual seja, a entidade “com fins lucrativos”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Para definir o conteúdo de cada um desses conceitos, cumpre distinguir entre **tipo de interesse** que envolvem essas entidades e **modo de satisfazê-lo**.

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

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

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

Quanto ao modo de satisfazer o **interesse próprio**, vários podem ser apontados, sendo o mais típico, a

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

busca do lucro.

Já quanto ao modo de satisfazer o interesse **de outrem**, duas hipóteses podem ser lembradas:

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

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

Mas o fato de não estar fazendo caridade não significa que a entidade não esteja agindo em benefício de outrem. Para tanto, basta que não esteja agindo no interesse próprio.

Em resumo, portanto, pode-se dizer que beneficente é

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

gênero que abrange duas espécies: a) a filantropia, modo de beneficência que envolve caridade; e b) a atuação sem fins lucrativos e no interesse de outrem.

Daí ser possível concluir que **toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.**⁷

⁷ Em parecer doutrinário, um dos signatários deste trabalho teve oportunidade de destacar: “o conceito fiscal do que seja Instituição de assistência social, vinculando-o à filantropia, não pode prevalecer. Filantropia é forma de assistência social, mas não é a assistência social. Esta existe, independentemente de filantropia, pois a funcionalidade da ação é que lhe dá o desenho jurídico pertinente. É assistência social a ação que atenda à sociedade em suas necessidades essenciais, no concernente à vida (saúde, condição de vida e previdência). Filantropia é modalidade de assistência social na medida em que, funcionalmente, atenda às mesmas finalidades. Mas não restringe a própria assistência, nem esgota a realidade fenomênica. Por essa razão, o constituinte preferiu utilizar-se da expressão “instituições de assistência social” e não instituições filantrópicas”, pois objetivando abranger espectro mais amplo de atuação complementar ao Estado por parte das entidades privadas. E, por razão, impôs apenas os requisitos formais de lei complementar, no caso, os artigos 9º e 14 do CTN. Incorreu, portanto, em erro grave o Fisco Federal ao amputar da ampla hospedagem constitucional todas aquelas entidades que não fossem exclusivamente filantrópicas, nem tal restrição está na Constituição, nem admitida é pela boa doutrina.” (Ives Gandra da Silva Martins, in Direito Tributário Interpretado, CEJUP, 1985, p.123)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

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

Quanto às que desempenham atividades do setor de saúde, a amplitude desse conceito de beneficência é bem explicitado no § 1º do art. 199 da CF, pondo em relevo dois aspectos fundamentais para a interpretação do § 7º do art. 195 da CF, a saber: a) que tal conceito **não ostenta** conteúdo idêntico ao do conceito de “**entidade filantrópica**”, sendo mais amplo e abrangendo este; e b) que, tanto as **entidades filantrópicas** como as **entidades sem fins lucrativos** revestem-se da **mesma relevância** e **merecem o mesmo tratamento**, tanto que a ambas é assegurada a preferência para assumir o atendimento complementar ao SUS.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

À luz dessa norma, é imperioso concluir, mormente no que diz respeito à saúde, que, para a Constituição, imune de contribuições sociais é aquela entidade que seja **beneficente**, ou seja, que **atue em benefício de outrem**. Para tanto, **não exige a filantropia**. Basta tratar-se de **entidade sem fins lucrativos**.

Num primeiro momento, pode parecer não razoável que a Constituição coloque no mesmo plano entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos, reconhecendo a ambas a possibilidade de receber recursos públicos.

Tendo em conta, entretanto, **a garantia da universalidade de atendimento, consagrada no inciso I do art. 194 da CF e a notória insuficiência do Estado em assegurar a todos, diretamente, atendimento a saúde, é bastante razoável que este incentive a sociedade a organizar-se para a prestação de tais atividades sem fins lucrativos, colaborando nessas ações mediante a imunidade de contribuições sociais.**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Esse estímulo concedido mesmo às entidades não filantrópicas, mas que atuam sem finalidade lucrativa, **permite que o Estado colabore de alguma forma para o aprimoramento tecnológico do acervo posto à disposição da coletividade por essas entidades, - suportado, na maior parte, por recursos privados - além de reduzir o universo dos que recorrem aos serviços oficiais de forma a direcioná-los prioritariamente aos hipossuficientes.**

Diante disso, a imposição por legislação infra-constitucional do requisito da filantropia para que a entidade se repute “beneficente de assistência social” têm, na verdade, o intento de interferir no **conceito de entidade beneficente, e estreitá-lo** em relação ao que está definido constitucionalmente.

Ao assim proceder, o legislador infra-constitucional trai a finalidade da norma inserta no estatuto supremo.

Se o texto da lei maior não utiliza os vocábulos

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

**“beneficente” e “filantrópico” como sinônimos -
como bem demonstra o art. 199 § 1º - a gratuidade,
como requisito para o gozo da imunidade em tela,
não pode ser exigida por norma de estatura inferior.**

8

⁸ Yonne Dolácio de Oliveira bem ressalta que em se tratando de imunidade, não se cogita de inexistência de capacidade econômica e sim de preservá-la em vista dos objetivos do constituinte: “Na imunidade não se legisla em termos da inexistência da capacidade econômica, mas sim, com o intuito de preservá-la e aumentá-la para que seu beneficiado possa melhor atender às suas finalidades que são as mesmas do Estado. Podemos afirmar que, na esfera do poder de tributar, a capacidade econômica é utilizada como diretriz na escolha do fato gerador, objetivando-se a igualdade fiscal, no sentido de que, quanto maior a capacidade econômica maior o imposto devido. Já no campo da imunidade, que se liga antes ao poder de regular, verificamos que o legislador tem um escopo totalmente diverso, pois pela eliminação do imposto, tenta aumentar a capacidade econômica do beneficiário para incrementar a satisfação de seus objetivos, que são estimulados pelo Estado, como de máxima relevância para o bem social. Em decorrência, no exame de cada hipótese de imunidade não se deve levar em consideração a existência ou não de capacidade contributiva do beneficiário, se se trata de uma entidade rica ou pobre. A não compreensão deste fenômeno jurídico tem levado a se supor, equivocadamente, que a imunidade se destina a proteger apenas entidades pobres, que as entidades imunes não podem cobrar preços por seus serviços, não podem pagar serviços efetivos de terceiros etc. O verdadeiro objetivo do legislador é o de resguardar essa capacidade econômica de modo

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

É o que foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, na decisão que concedeu medida liminar na ADIn nº 2028-5-DF suspendendo os efeitos de dispositivos da Lei 9732/98, como se vê do despacho do Ministério Marco Aurélio de Mello de que se destaca o seguinte trecho:

“No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação

que, se inexistente, passe a existir, se existente, aumente expressivamente. Quanto maior a capacidade econômica da entidade imune, melhor para o Estado uma vez que ela atenderá de forma mais eficiente aos fins desejados pelo legislador” (Estudos Tributários - As imunidades genéricas, Ed. Res. Tributária, 1974, p.439).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

do preceito, olvidando-se, que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal - e, ai, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta da república, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo - não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

afortunados pela sorte, não descaracteriza, não lhe
retira a condição de beneficente”.

Resta nítido, portanto, que restrições impostas pela lei
às entidades sem fins lucrativos dedicadas à saúde,
para o fim de exigir gratuidade, são flagrantemente
contrárias ao escopo da Constituição, que a tais
entidades atribui a mesma relevância (preferência) e a
mesma inserção sistemática que foram atribuídas às
entidades filantrópicas, a teor do § 1º do art. 199.

Em conclusão: a Constituição é expressa em definir
que, no campo específico da saúde, entidades
benéficas são tanto as filantrópicas, como as que
não têm fins lucrativos, razão pela qual não podem
dispositivos da legislação infra-constitucional, à guisa
de regulamentar o § 7º do art. 195 da CF, restringir
aquele conceito, para o fim de limitar o alcance da
imunidade às entidades que se dedicam à filantropia,
sem incorrer em ofensa ao texto supremo.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Mas além do requisito de tratar-se de **entidade beneficente**, o § 7º do art. 195 da CF estabelece, para o gozo da imunidade, que a entidade se dedique à **assistência social**.

Será que tal requisito justificaria a exigência de filantropia pela legislação infra-constitucional?

Assim não nos parece, pois as atividades do âmbito da saúde, são sempre de **caráter assistencial**, como estabelece o art. 199, que ao dispor:

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

O mesmo se diga dos arts. 6º e 199 da CF, que definem a saúde, respectivamente, como um “**direito social**” e como um “**direito de todos**” e do art. 197, que estabelece serem as ações de saúde, de **relevância pública**.

Se, como acima exposto, **entidade beneficente** é

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

aquela que atua no interesse de outrem,-
filantropicamente ou **sem fins lucrativos** - quando
esse **outrem** corresponde à **sociedade como um todo**,
ela está exercendo uma **atividade de caráter social**.
No caso da saúde, estará buscando **satisfazer um**
“direito de todos”, mediante ações de “relevância
pública”.

É, portanto, inquestionável que, a teor do estatuto
supremo, **as entidades que atuam no setor de saúde**
exercem atividade de assistência social, não
podendo a lei infra-constitucional dispor
diferentemente.

Lembre-se que o § 7º do art. 195 da CF tem aplicação
ao universo de atividades que possam ser reconhecidas
como de assistência social. E, no campo específico da
saúde, a Constituição Federal, nos arts. 199, 196 e
197, reconhece expressamente o **caráter assistencial e**
social da atividade.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Caso, entretanto, se entenda - o que se admite apenas à guisa de argumentação - que o sentido da expressão “assistência social” é de aplicação restrita às atividades contempladas nos art. 203 e 204, II da CF, nem assim a conclusão seria diferente.

Com efeito, a teor desses dispositivos, explicitando, respectivamente, o que se entende por assistência social e a participação da sociedade nesse âmbito, reza a Constituição:

“Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar independente 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;

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho:

IV - a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de uma salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou 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:

II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

políticas e no controle das ações em todos os níveis.”

Que, também à luz dessas normas, a saúde é atividade assistencial, dúvida não pode restar, como se verifica das lições de Celso Ribeiro Bastos, extraídas dos seguintes trechos de obra escrita com um dos signatários deste parecer:

“Entende-se por serviços assistenciais as atividades continuadas que visem **à melhoria de vida da população** e cujas ações, voltadas para as **necessidades básicas**, observem os objetivos, princípios e diretrizes estabelecidos na Lei n. 8.742/93. As ações sociais têm o intuito de estimular a educação, amparar a maternidade e a infância, socorrer as famílias de prole numerosa e proteger a juventude contra todo tipo de exploração, **bem como contra o abandono físico**, moral e intelectual. No que diz respeito à organização dos serviços sociais é dada prioridade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

à infância e à adolescência em situação de risco pessoal e social, objetivando cumprir o disposto no art. 227 da Constituição Federal.

.....

A assistência e proteção prestada pelo Estado à família, que é a célula básica e o elemento natural e fundamental da sociedade, é calcada nos valores essenciais do bem-estar e da justiça sociais. O Estado, conjuntamente com a sociedade, concederá, através de uma política de assistência e atendimentos integrais à família, **a satisfação de suas necessidades básicas, fornecerá assistência médica** e psicológica, educação, lazer e proporcionará à família hipossuficiente os meios para sua subsistência e manutenção por meio da outorga de benefícios, que serão concedidos independentemente do pagamento de qualquer contribuição social.

.....

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

A Constituição estabeleceu, em seu art. 227, que é dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. O Estado fica incumbido de promover programas de assistência Integral **à saúde da criança e do adolescente**, admitida a participação de entidades não governamentais. Essa, como já foi visto, **é uma característica essencial da assistência social: a participação da sociedade em todas as suas atividades.**” (Comentários à Constituição do Brasil, Ed. Saraiva, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, pgs.366, 367 e 369, 8º vol. 1998) (negrito nosso) ⁹

⁹ Comentários à Constituição do Brasil, Ed. Saraiva, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, p.366, 367 e 369,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Por essa razão é que, **em harmonia com** a Constituição, as legislações das diversas entidades federativas sempre reconheceram essas atividades como de utilidade pública, quando o particular põe uma universalidade de bens e de recursos a serviço das mesmas, assegurando-lhe o gozo de imunidades.

Tais imunidades não representam favores fiscais. Na verdade, favor é o que a sociedade presta aos governos, colaborando com eles na execução de atividades que eles próprios deveriam desempenhar, mas que, por insuficiência de meios, não podem fazê-lo satisfatoriamente, necessitando do auxílio dos particulares, como restou exposto no início deste parecer.

Resumindo: **o que para nós representa o primeiro fundamento pelo qual não é lícito ao Estado**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

perseguir aumento da receita valendo-se da “lei” a que faz menção a parte final do § 7º do art. 195 para restringir, o conceito de “entidade beneficente de assistência social”, é o fato de o próprio texto da lei maior fornecer os elementos indispensáveis para definir desse conceito.

O segundo fundamento, é que, se fosse esse o papel da lei a que se refere a parte final do § 7º do art. 195, **seria ela, e não do estatuto supremo, a instituir a desoneração**, lançando por terra o princípio da **supremacia constitucional** sobre o qual se apóia todo o nosso ordenamento jurídico.

De fato, admitir que assim fosse equivaleria a admitir que, **a despeito da vontade expressa pelo Constituinte** de desonerar certas entidades do recolhimento dessa espécie tributária, poderia a legislação infra-constitucional **frustrar completamente esse objetivo**, bastando, para tanto, estabelecer requisitos capazes de transformar em letra

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

morta a desoneração querida pela Constituição.¹⁰

Diante do absurdo de tal raciocínio, a conclusão que se impõe é que, ao reportar-se à “lei”, **a Constituição apenas relegou ao legislador infra-constitucional a mera regulamentação da imunidade por ela instituída**, permitindo que explicita requisitos formais denotadores dos traços característicos da entidade de que trata o dispositivo constitucional.

E, uma vez que se trata de disciplinar uma limitação ao poder de tributar, tal regulamentação sequer pode ser veiculada por lei ordinária, mas sim por **lei complementar**, a teor do que estabelece o art. 146 II da CF, verbis:

¹⁰ Para Sacha Calmon Navarro Coelho: “se lei ordinária federal, estadual ou municipal pudesse regular limitação ao poder de tributar da União, Estados e Municípios, assistiríamos ao despautério dos entes vedados regularem as limitações postas contra eles. Seria como permitir ao condenado o poder de dosimetrar a própria pena...” (Imunidades Tributárias in Pesquisas tributárias, nova série 4, co-edição. Centro de Extensão Universitária/ Editora Revista dos Tribunais, p.228)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.” (negrito nosso)

exigida para afastar os riscos de desvirtuamento da figura como limitação à atividade impositiva, que seriam grandes se a definição de seu perfil fosse relegada a lei ordinária do próprio poder tributante.

Recentemente, ao conceder liminar na ADIn nº 2028-5 para suspender a eficácia de dispositivo da Lei 9732/98, que pretendeu instituir requisitos para o gozo da imunidade de contribuições sociais prevista no § 7º do art. 195 do CF, o Ministro Marco Aurélio de Mello considerou plausível a inconstitucionalidade desse diploma por **vício formal**, face à transgressão da norma do art. 146 II da CF, como se vê do seguinte trecho da decisão:

“A toda evidência, adentrou-se a campo da

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

limitação ao poder de tributar e procedeu-se - ao menos é a conclusão neste primeiro exame sem observância da norma cogente do inciso II do art. 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baila, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição federal. Assim tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma.”¹¹

De qualquer forma, **nem mesmo à lei complementar caberia mais do que simplesmente regulamentar a**

¹¹ DJU de 02/08/99

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

imunidade instituída pela Constituição, como bem frisou o Ministro **Moreira Alves**, em palestra proferida quando da abertura do XVIII Simpósio de Direito Tributário.¹² Sua Excelência, comentando antigo Aresto da relatoria do Ministro Soares Muñoz (RE 93770), assim se manifestou:

“Tratava-se, pois, de decreto-lei. E, vejam os senhores, que se fosse possível estabelecer limitações por norma jurídica infra-constitucional à competência tributária, um decreto-lei anterior à Constituição - quando não se exigia lei complementar e tendo a Constituição posterior passado a exigir lei complementar - à semelhança do que ocorreu com o Código Tributário Nacional, esse decreto-lei teria sido recebido como lei complementar. Tendo em vista

¹² A mencionada palestra encontra-se no prelo e será publicada no livro Pesquisas Tributárias, Nova Série - 5 em co-edição Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, nos meses setembro/outubro de 1999.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

a circunstância de que tanto os decretos-lei - como é o caso do 406/68 -, quanto as leis - como é o caso do Código Nacional Tributário, que era uma lei ordinária-**foram recebidos como leis complementares, porque tratavam de matérias que a Constituição posterior definiu como próprias de lei complementar**. Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: **“Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional”**. Isso significava dizer o que? Dizer: **“NEM LEI COMPLEMENTAR, NEM LEI NENHUMA, PODE IMPOR UMA RESTRIÇÃO A UMA IMUNIDADE QUE DECORRE DA CONSTITUIÇÃO”**.

E a meu ver, está absolutamente correto. Porque

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

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

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

pode, porque não é lei complementar. Mas dizia:
“Esse decreto-lei impõe uma restrição que não
está no texto constitucional””. (grifo e
capitalizado nosso)

Assim, a segunda objeção que fazemos à possibilidade de lei infra-constitucional ser veículo prestante para definir a natureza das entidades beneficentes e o tipo de atividade a que se devem dedicar para serem assim considerados, está em que não pode a Constituição ser interpretada a partir das normas infra-constitucionais.

Ora, se a “lei” a que se refere o § 7º do art. 195 da CF não cabe definir o conceito de **entidade beneficente**, nem o **tipo de atividade** a que se deve dedicar para possuir o caráter **assistencial** eis que a Constituição já o faz, qual seria, então, a função dessa lei?

A mesma desempenhada pelo art. 14 do CTN: tão somente explicitar o dispositivo constitucional naquilo que se mostra pertinente com o conceito de “entidade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

beneficente de assistência social” nele definido, **atende-se a aspectos meramente formais, a fim de preservar a teleologia querida pelo legislador supremo.**

Nessa matéria, como bem observou o Ministro Moreira Alves no trecho acima citado, o alcance da lei - complementar ou não - é bastante reduzido, cabendo-lhe exclusivamente, uma atividade de natureza quase regulamentar, com vistas a tornar claros, práticos e operacionais os comandos da Constituição. Nada mais.¹³

¹³ Aliás no dizer do Prof. José Afonso da Silva a norma que confere imunidade de eficácia plena e incidência imediata pois não cuida de regular a matéria em si, mas de definir as situações por ela abrangidas, de modo que ao destinatário da norma não haja dúvida acerca da conduta a seguir. Leia-se trecho pertinente da doutrina desse renomado constitucionalista: “... muitas vezes, uma norma insulada não se apresenta com o caráter peremptório de sua eficácia plena: mas se a compreendermos dentro do conjunto de disposições reguladoras de um determinado instituto, veremos que ela se integra do caráter pleno necessário à sua aplicabilidade imediata (...)”. Em suma, como já acenamos anteriormente, são de eficácia plena as normas constitucionais que: a) contenham vedações ou proibições, b) **confirmam isenções, imunidades e prerrogativas;**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Examinada a norma constitucional e definido o seu alcance a partir do texto da lei maior, cumpre, agora, passar ao exame da legislação infra-constitucional acerca da imunidade em tela.

Desde logo, cumpre observar que não existe lei complementar regulamentando a referida desoneração.¹⁴

c) não designem órgãos ou autoridades especiais a que incubam especificamente a sua execução. d)...” (In. Aplicabilidade das Normas Constitucionais, Ed. Malheiros, 3ª ed., 1998, págs. 100 e 101) (grifamos)

¹⁴ Analisando a expressão “atendidos os requisitos da lei”, que consta igualmente da parte final da alínea “c” do inciso VI art. 150 da CF. Marco Aurélio Greco observa que “pode ter dois sentidos: ou está se referindo a requisitos para a fruição da própria imunidade e, neste caso, deve ser interpretada em conjunto com o art. 146 II, devendo ao reconhecimento de que o termo “lei” ali contido significaria lei complementar; ou então se entende que os “requisitos” mencionados no dispositivo não se referem à fruição nem ao alcance da imunidade, mas apenas aos requisitos para ser partido político, entidade sindical, etc. Ou seja, o dispositivo estaria exigindo que a entidade tivesse existência nos termos legais (Código Civil, Lei dos Partidos Políticos etc) Para este singelo efeito, cabe apenas lei ordinária. (Imunidades Tributárias, in Pesquisas Tributárias, Nova Série 4. co-edição Centro de Estudos de Extensão Universitária/Editora

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido prestante, para tal finalidade, o art. 14 do CTN que, embora regulamentando a imunidade de impostos prevista no art. 150 VI “c” da CF, estabelece condições também compatíveis com a teleologia da norma do art. 195 § 7º da CF.¹⁵

Referido dispositivo do CTN elenca, portanto, as únicas condições que as entidades beneficentes de assistência social devem preencher para gozar da desoneração em tela, as quais representam verdadeiras balizas a que se deve ater o legislador ordinário.

Revista dos Tribunais.(p.717). Tais considerações valem também para a expressão contida no final do § 7º do art. 195 da CF.

¹⁵ Vide mandado de injunção 420 (DJU 22/09/94, p.25.325) assim ementado: **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - Entidades voltadas à Assistência Social** - A norma inserta na alínea c do inciso VI do art. 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita alínea c do inciso III do art. 19. Assim foi recepcionado o preceito do art. 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade. Vide também RMS 22 192-DF e 22.360-3-DF.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Vejamos, então, o que a respeito estabelece a lei ordinária.

O art. 55, inciso III da lei 8212/91, dispõe:

“Art.55 - Fica isenta das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda cumulativamente:

.....

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

II - seja portadora do certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, de menores,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

idosos, excepcionais ou pessoas carentes.

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 Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.” (negrito nosso)

O art. 1º. da Lei 9732 de 11/12/98, (cuja eficácia se encontra suspensa por liminar concedida na ADIn nº 2028, conforme anteriormente mencionado) modificou o inciso III do art. 55 da Lei 8212/91 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º, atribuindo-lhe a seguinte redação:

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

“Art.55 - Fica isenta das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda cumulativamente:

.....

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

§ 3º - Para os fins deste artigo entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema único de Saúde, nos termos do regulamento.”

Por sua vez os arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9732/98, têm a seguinte dicção:

“Art. 4º - As entidades, sem fins lucrativos, educacionais e as **que atendam ao Sistema único de Saúde mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes gozarão da isenção** das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8212, de 1991, **na proporção** do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes **e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV, e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.**

Art. 5º - O disposto no art. 55 da Lei 8212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta lei

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

terá aplicação **a partir da competência abril de 1999.**” (negrito nosso)

“Art. 7º - Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o artigo 55 da Lei n. 8212, de 1991, na sua nova redação, ou com o artigo 4º desta Lei.”

Resulta claro que o art. 55 da lei 8212/91, tanto na redação original, quanto na que lhe deu o art. 1 da lei 9732/98, está pretendendo estabelecer o conceito de entidade beneficente de assistência social, **O QUE NÃO CABE À LEI**, porque a Constituição já o faz. Está, ademais, restringindo o conceito constitucionalmente esculpido, **O QUE AGRIDE A LEI MAIOR.**¹⁶

¹⁶ No RMS 22192, o Supremo Tribunal Federal destacou a inadmissibilidade de atos normativos quer de natureza legislativa, quer provindos da Administração, como se vê do seguinte trecho do voto do Ministro Relator: “O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

O dispositivo legal não está atendendo ao que estabelece o art. 14 do CTN, e sim desbordando da função meramente regulamentar da “lei” a que faz menção o S 7º do art. 195 da CF.

Nem a lei 8212/91, nem a Lei 9732/98 observaram as balizas impostas pelo texto constitucional e pela lei complementar aplicável - que é o Código Tributário Nacional - e, a pretexto de explicitar os conceitos de “assistência social” e “beneficência”, na verdade os **restringiram**, tornando-os **NÃO RAZOÁVEIS** em face

concernente às contribuições destinadas à seguridade social, **reveste-se de eficácia subordinante de toda atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré-excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária.** Esse privilégio de ordem constitucional **justifica-se**, plenamente, pelo **elevado**, interesse de natureza pública que **qualifica** os **relevantes** serviços prestados à coletividade pelas entidades beneficentes de assistência social.” (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. 4/54, 1995, Saraiva).”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

da Lei Maior e da própria teleologia da imunidade.

É o caso, por exemplo, da exigência da exclusiva gratuidade pois, o fato de também prestar serviços remunerados integral ou parcialmente, destinando o produto aos **fins assistenciais** de saúde, **é forma de assegurar o incremento dessas atividades e atender de maneira plena à teleologia da desoneração constitucional.** ^{17 18}

¹⁷ Das lições de Aliomar Baleeiro colhe-se: “Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, **ou que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros.**” (Direito Tributário Brasileiro, 4^a ed. p. 109) (grifo nosso)

¹⁸ O Supremo Tribunal Federal de longa data já definiu que **não se exige gratuidade para que uma entidade se caracterize como beneficente**, como se vê do seguinte trecho do voto do Ministro Relator Djaci Falcão no RE 74.792 (RTJ 66/257): “Por último, é oportuno acrescentar que a decisão afina com o entendimento adotado nesta Corte, no RE 70.834 relatado pelo eminente Ministro Adalicio Nogueira, no qual foi acolhido o entendimento de que **não é necessário que a entidade preste assistência gratuita a todos, indistintamente, ou de que é admissível a imunidade em relação às entidades de caráter assistencial que vissem ao amparo dos seus associados e**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Para que tal requisito da gratuidade pudesse ser exigido como condição de gozo da imunidade, necessário seria que o próprio texto constitucional fosse alterado, para expressamente prevê-lo - o que certamente implicaria **tornar inócuo o dispositivo**, já que dificilmente alguma entidade particular teria condições de prestar exclusivamente serviços assistenciais inteiramente gratuitos!¹⁹

peças estranhas, cobrando daqueles que podem pagar e se socorrem dos seus serviços.” (negrito nosso)

¹⁹ A luz da nova Carta, igualmente, o Supremo Tribunal Federal reiterou esse entendimento, no RMS 22.192-DF, em relação a entidade constituída para fins educacionais reconhecendo não só sua **finalidade de assistência social**, como seu caráter **beneficente, apesar de não os exercerem sob gratuidade exclusiva**, como se destaca da decisão assim ementada:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

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

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

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

- A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, já **identificou**, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a **existência** de uma típica garantia de **imunidade** (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. **Precedente: RTJ 137/965.**

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

Em outro julgado, (RMS 22.360-3-DF) sobre a mesma matéria, a entidade educacional teve reconhecida a imunidade, **apesar de não exercer suas atividades de forma exclusiva e inteiramente gratuita a todas as pessoas, mas apenas aos necessitados**, como se vê do seguinte trecho do voto do Ministro Relator Ilmar Galvão: **“Uma das finalidades mais expressivas da Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia**, nos termos de sua própria deliberação estatutária, em “promover o ensino integrado, em todos os seus graus, em consonância com a filosofia educacional Adventista” (Art. 14, I), bem assim em propiciar (...) assistência educacional **gratuitamente às pessoas necessitadas**, em seu âmbito de ação e na medida da disponibilidade dos recursos” (art. 14, III).”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Óbvio, portanto, que a estratégia adotada pelo legislador ordinário de incluir tal requisito primeiramente na lei 8212/91, e de depois ampliá-lo para exclusiva gratuidade, como fez a lei 9732/98, teve, na verdade, o objetivo notório e precípua de eliminar a imunidade e aumentar a arrecadação de contribuições sociais, para cobrir os déficits do setor público.

Assim procedendo, o legislador ordinário desbordou de sua competência, incorrendo em **desvio de poder**, vício que também pode manifestar-se no exercício da atividade legislativa.²⁰

²⁰ Como observa Celso Antonio Bandeira de Mello, (em artigo sob o título “Desvio de poder em ato legislativo: ofensa ao princípio da livre concorrência, ao da defesa do consumidor e ao da igualdade”, publicado Boletim de Direito Administrativo, vol. 10 p. 613, outubro/1998) apoiado em lições de Caio Tácito, J.J. Castilho, e na jurisprudência do STF:

“Cumpra observar que **o desvio de poder não é mácula jurídica privativa dos atos administrativos. Pode apresentar-se, igualmente, por ocasião do exercício de atividade legislativa ou jurisdicional.** Ou seja: leis de decisões judiciais são igualmente suscetíveis de incorrerem no aludido vício, porquanto umas e outras são, também, **emanações das**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

competências públicas, as quais impõem fidelidade às finalidades que as presidem. Assim, se o legislador ou o juiz delas fizerem uso impróprio, a dizer, divorciado do sentido e direcionamento que lhes concernem, haverão traído as competências que os habilitavam e os atos que o produzirem resultarão enodados pela indelével jaça do desvio de poder. Assim como o ato administrativo está assujeitado à lei, finalidades nela prestigiadas, **a lei está assujeitada à Constituição, aos desideratos ali consagrados e aos valores encarecidos neste plano superior. Demais disto, assim como um ato administrativo não pode buscar escopo distinto do que seja específico à específica norma legal que lhe sirva de arrimo, também não pode a lei buscar objetivo diverso do que seja inerente ao específico dispositivo constitucional a que esteja a atrelada a disposição legiferante expedida. Ou seja, se a Constituição habilita legislar em vista de dado escopo, a lei não pode ser produzida com traição a ele.**

4. Caio Tácito, em recentíssimo e precioso artigo intitulado “O Desvio de Poder no Controle dos Atos Administrativos, Legislativos e Jurisdicionais” (RDA 188, pp. 1 e ss.), enumera decisões do Supremo Tribunal Federal, algumas até mesmo antigas, nas quais o desvio de poder é explicitamente reconhecido como vício suscetível de macular a produção legislativa e, dentre os julgados colacionados, pode-se verificar que ora existe alojamento na primeira, ora na segunda hipótese mencionada. Ou seja: casos há em que o legislador simplesmente fez uso desatado de sua competência legislativa, de maneira a ultrapassar o sentido da norma constitucional habilitante, como ocorreu em lei na qual o poder de tributar foi normativamente disciplinado e maneira a produzir tratamento escorchante sobre o contribuinte. A respeito, no RE nº 18.331, conforme referido no mencionado artigo do eminente jurista citado, o relator Ministro Orozimbo Nonato salientou: “É um poder cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

Outra não é a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal houve por bem sumular decisões tendentes a coibir tais desvios, como dão conta as Súmulas 70, 323 e 547.²¹

A Corte Suprema tem igualmente atalhado as tentativas de, em prol do aumento da arrecadação,

sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *detournement de pouvoir*.” (grifamos)

²¹ Súmula nº 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Referência: Lei dos Exec. Fiscais, artigos 1º e 6º - Rec.em Mand Segur. 9.698, de 11.07.62 (D. de Just. de 29.11.62, p.791). rec. Extr. 39.933, de 09.01.61.

Súmula 323 - é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Referência: Lei das Exec.Fiscais, artigos 1º e 6º - Rec.Extr. 39.933, de 09.01.61.

Súmula nº547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Referência: Const.Fed. de 1946, artigo 141, parágrafo 14. Const fed. de 1967, artigo 150, parágrafo 23. Decs-Leis nº 5, de 13.11.37, artigo 1º (D. Oficial de 22.11.37); 42, de 06.12.37, artigo 1º (D. Oficial de 10.12.37); e 3.336, de 10.06.41, artigo 2º (D. Oficial de 13.06.41). Const. Fed. de 1969, artigo 153, parágrafo 23 - recs. Extr. 60.664, de 14.02.68 (rev. Trim. Jurisp.45/629); 63047, de 14.02.68 (D. de Just. de 28.06.68); 63.045, de 11.12.67 (Rev.Trim.Jurisp.44/422); e 64.054, de 05.03.68 (Rev.Trim.Jurisp.44/776).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

restringir-se o alcance da norma do art. 195 § 7º da CF por atos normativos infra-constitucionais, como demonstra a decisão prolatada no RMS 22192-9, de que se extrai o seguinte trecho:

“...tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional- revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à ora recorrente, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.” (negrito nosso)

Embora a questão debatida no acórdão acima transcrito versasse sobre ato administrativo, a conclusão se aplica também à lei infra-constitucional

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

que, da mesma forma que aquele, **deve conformar-se ao estatuto supremo.**

A análise do regime a que se sujeita a imunidade do § 7º do art. 195 da CF, até aqui procedida, já permite ofertar resposta objetiva às questões formuladas na consulta.

A consulente, como demonstra seu estatuto e demais elementos que me foram submetidos, preenche todas as condições previstas no art. 14 do CTN.

Trata-se de uma entidade civil sem fins lucrativos, que possui escrita e contabilidade regular, é reconhecida como entidade pública estadual e municipal (art.1º); tem como finalidade a promoção de assistência médica, cultural recreativa e social (art. 3º); seus diretores não percebem remuneração (art. 20); a receita auferida é aplicada inteiramente em seus objetivos sociais, dentro do país, e o eventual superávit incorporado a seu patrimônio (art.53); em caso de dissolução seu

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

patrimônio social deve ser transferido para instituições públicas ou privadas com objetivos e finalidades coerentes com as que a entidade mantém, vedada a reversão a qualquer de seus associados.

O fato de não exercer filantropia, não é, como acima demonstrado, impedimento a que se enquadre no conceito de entidade **beneficente**, uma vez que **não tem fins lucrativos**.

A sua finalidade **assistencial** é denotada pelo fato de dedicar-se à saúde, sem finalidades lucrativas.

Embora ostentando apenas reconhecimento de utilidade pública estadual e municipal, possui todas as condições para ser reconhecida, também, como entidade de utilidade pública federal, devendo pleitear tal reconhecimento.²² A falta dele, entretanto, tampouco obsta o gozo do benefício, eis que não se

²² Vide Lei 91 de 28/08/35; decreto 50.517 de 02/05/61; Decreto 60.931 de 04/07/67; Lei 6639 de 08/05/79.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito
Econômico e de Direito Constitucional.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada em São Paulo. Professora da Faculdade Paulista de
Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e do Centro de Extensão Universitária

trata que exigência decorrente do texto constitucional
ou do art. 14 do CTN.

Por tais razões, entendemos que faz jus à imunidade de
contribuições sociais prevista no § 7º do art. 195 da
CF.

S.M.J.

São Paulo, 23 de agosto de 1999