

REFLEXÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO APLICADO AO TERCEIRO SETOR

JOSÉ AUGUSTO DELGADO*

Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Sumário:

1 Aspectos conceituais: terceiro setor. origem. Desenvolvimento - 2 Alguns aspectos gerais do sistema tributário do terceiro setor - 2.1 Plano constitucional - 2.2 No plano infraconstitucional, análise do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que altera a Legislação Tributária Federal - 2.3 A incidência do imposto sobre importação e imposto sobre a exportação sobre operações realizadas por entidades educacionais ou de assistência social - 3 Síntese da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 150, VI, 'c', da CF - 4 Outras questões que envolvem a tributação do terceiro setor no Brasil

* Professor de Direito Público (Administrativo, Tributário e Processual Civil). Professor UFRN (aposentado). Ex-professor da Universidade Católica de Pernambuco. Titular da Cadeira n. 1 da Academia Brasileira de Direito Tributário. Sócio Honorário da Academia Brasileira de Direito Tributário. Sócio Benemérito do Instituto Nacional de Direito Público. Conselheiro consultivo do Conselho Nacional das Instituições de Mediação e Arbitragem. Integrante do Grupo Brasileiro da Sociedade Internacional do Direito Penal Militar e Direito Humanitário. Doutor *Honoris Causa* pela Universidade Estadual do Rio Grande do Norte. Professor convidado do UNICEUP, Curso de Especialização.



1 - Aspectos conceituais: terceiro setor. origem desenvolvimento

Os recursos financeiros para o provimento dos serviços necessários ao atendimento das necessidades da população são administrados, na época contemporânea, por três setores que, doutrinariamente, são denominados de:

- a) primeiro setor;
- b) segundo setor; e
- c) terceiro setor.

Esse panorama hoje vivenciado decorre da reconhecida fragilidade do Estado de sozinho regular e executar, em benefício dos seus administrados, as políticas sociais previstas na Constituição Federal de 1988, para que sejam cumpridos os seus postulados, princípios e regras voltados para a valorização da dignidade humana e da cidadania (art. 1º, incisos II e III).

O Estado brasileiro, por determinação constitucional, tem por objetivo essencial garantir o bem-estar dos seus cidadãos e fazer acontecer os efeitos da justiça social. Estas ações são de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade. Visam, conseqüentemente, assegurar a todos o gozo dos direitos relativos à saúde, à previdência, à assistência social, à educação, à cultura e ao meio ambiente.

É conduta de absoluta obrigatoriedade o determinado do Preâmbulo da Carta Magna de 1988, no sentido de que:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem



preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”.

Os fundamentos da República Federativa do Brasil estão postos, de modo muito claro, no art. 1º da Carta Magna, ao dispor:

“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político”.

O artigo 3º da Carta Magna reforça os postulados registrados no Preâmbulo e no art. 1º supra mencionado, ao afirmar que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil são:

- “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

A concretização dessas ações, todas de iniciativa do poder público, necessitam de meios financeiros para que possam alcançar o planejamento a que se submetem. A sociedade, por outro lado, assume



responsabilidades para a sua execução, nos limites das suas possibilidades.

As políticas administrativas adotadas pelo Poder Público para o cumprimento dos desígnios constitucionais apontados, por não terem, na prática, sido eficazes, proporcionaram uma nova ordem social não só no Brasil, como no mundo. Essa nova ordem social é formada pela atuação dos três setores já indicados.

O primeiro setor é o administrado pelo Governo. Ele tem sua sustentação constitucional vinculada à vontade popular a quem cabe, pelo voto, escolher os agentes que o desenvolve com laços absolutos aos princípios, entre outros, gravados no art. 37, *caput*, da Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade e eficiência. ,

Utiliza, em síntese, dinheiro público, arrecadado de tributos e outras rendas, para fins públicos.

O segundo setor é denominado de privado. Este opera no mercado protegido pelo princípio da livre iniciativa, tendo o lucro como seu objetivo fundamental. Integra a ordem econômica e financeira que, conforme as regras do art. 170 da Constituição Federal de 1988, é “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”, tendo por fim

“assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I- soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III- função social da propriedade;
- IV- livre concorrência;



V- defesa do consumidor;

VI- defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII- redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII- busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e

administração no País”.

A Constituição assegura aos atuantes no setor privado o “livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

O terceiro setor é desenvolvido por instituições com preocupações voltadas para a execução de práticas sociais, sem fins lucrativos, gerando, direta ou indiretamente, bens e serviços que se assemelham aos prestados pelo Poder Público.

Importa, desde logo, lembrar que, conforme registra Luiz Eduardo Soares, ao prefaciar a obra *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*, da autoria de Simone de Castro Tavares Coelho, São Paulo: Senac, 2001, p. 11, que “O ‘Terceiro Setor’, no Brasil, não é uma realidade nova nem pouco importante, ainda que seja precária e bastante recente a consciência que atribui unidade e um sentido relativamente homogêneo às práticas que as abordagens tradicionais identificavam exclusivamente à filantropia ou à solidariedade cívica”.

O terceiro setor tem sido estudado, em todos os seus aspectos, nas últimas décadas pela doutrina jurídica. Há inúmeros



posicionamentos defendidos e que estão em processo de discussões acentuadas para que seja definido um ponto comum a respeito.

Carlos Montaña, em seu livro *Terceiro Setor e Questão Social: Crítica ao Padrão Emergente de Intervenção Social* (São Paulo: Cortez, 2002), entende como simples promessas muitos dos programas do terceiro setor, errando a doutrina ao não examiná-las com maior profundidade.

Leandro Marins de Souza, em *Tributação do Terceiro Setor no Brasil* (São Paulo: Dialética, 2004, p. 32), citando Carlos Montaña, conforme acima indicado, registra:

“Delineados por Montaña os pressupostos adotados pelos autores do Terceiro Setor para legitimar seu discurso, passa a discorrer sobre o que chama de 'promessas do 'terceiro setor'; 'o canto da sereia', que seriam promessas de uma vida melhor nas irônicas palavras do autor.

Atribuindo ao debate sobre o Terceiro Setor a falha de simplesmente apontar estas promessas como válidas, sem questioná-las e problematizá-las, Montaña passa a fazê-lo apontando-as uma a uma, as quais passamos a indicar: i) o terceiro setor reforçaria a sociedade civil; ii) o terceiro setor diminuiria o poder estatal; iii) o terceiro setor criaria um espaço alternativo de produção/consumo de bens e serviços; iv) o terceiro setor propiciaria o desenvolvimento democrático; v) o terceiro setor estimularia os laços de solidariedade local e voluntária; vi) o terceiro setor compensaria as políticas sociais abandonadas pelo Estado; vii) o terceiro setor constituiria fonte de emprego alternativo”.

São questões que estão a desafiar as investigações doutrinárias sobre o terceiro setor e, conseqüentemente, com força de gerarem influência na legislação que rege o seu atuar.

Leandro Marins de Souza, op. cit., p. 72, após demonstrar posições assumidas por vários autores sobre as características do terceiro setor, conclui:



“Em suma portanto, enumeramos exemplificativamente algumas características extraídas dos conceitos normalmente difundidos sobre o Terceiro Setor: a) finalidades não coercitivas; b) entidades não estatais; c) finalidades não lucrativas; d) entidades fora do mercado; e) visam atender necessidades coletivas; f) visam atender necessidades públicas; g) são organizações estruturadas; h) são organizações autogovernadas; i) contam com expressivo serviço voluntário; j) são organizações da sociedade civil; k) é a expressão das práticas de caridade, filantropia e mecenato; l) é forma de exercício da cidadania; e m) vinculação ao conceito de solidariedade”.

A seguir o mesmo autor, citando Marcos Kisil (Organização Social e Desenvolvimento Sustentável; Projetos de Base Comunitária. In: IÖSCHPE, Evelyn Berg (Org.). *3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997, p. 142), afirma:

“Sintetizando o quanto pretendemos extrair dos conceitos de Terceiro Setor, e agregando outros elementos, Marcos Kisil manifestou-se no seguinte sentido:

‘As seguintes características são geralmente mencionadas¹ quando se analisam as organizações do Terceiro Setor, comparando-as com outros tipos de organizações:

- elas não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias, no sentido de que não são organizações estatutárias emanadas do setor governamental;
- o corpo técnico, total ou parcialmente, por cidadãos’ que se organizam de maneira voluntária;
- o corpo técnico normalmente resulta de profissionais que geralmente se ligam à organização por razões filosóficas e tem um forte compromisso com o desenvolvimento social;
- são organizações orientadas para a ação; são flexíveis, inovadoras, rápidas e próximas às comunidades locais; e
- geralmente fazem um papel intermediário: ligam o cidadão comum com entidades e organizações que podem participar da solução de problemas identificados. Assim, se por um lado fornecem algum tipo de serviço à comunidade, por outro têm que procurar fundos para seus programas em



diferentes fontes de financiamento (o público em geral, doações, governo).'

Em síntese, podemos afirmar que o primeiro setor utiliza dinheiro público para fins públicos; o segundo setor usa dinheiro privado para fins privados e objetiva lucro; o terceiro setor serve-se de dinheiro público e privado (doações) para atender necessidades da sociedade que, em regra, são da obrigação do Poder Público.

O terceiro setor está composto, neste início de Século XXI, por instituições religiosas, clubes de serviços, organização de voluntários, centros sociais, ONGs, etc.

Os estudos doutrinadores sobre as recentes relações da sociedade com o Estado têm marcado uma visão de que o primeiro setor expressa o poder que é outorgado ao Estado; o segundo setor é o que sedia a atuação do mercado livre com intenção de lucro; o terceiro setor é o que agasalha associações civis que assumem deveres, de modo voluntário, com políticas sociais públicas.

Estima-se, que, na época atual, o terceiro setor movimentava, aproximadamente, muitos milhões de dólares por ano, o que representa substancial valor para atrair as atenções do fisco.

Identifica-se como sendo nova a expressão terceiro setor. A maioria dos autores entende que ela foi traduzida no inglês "Third Sector..". Os Estados Unidos começaram a conviver com o terceiro setor antes de 1970, só tendo alcançado maior desenvolvimento a partir de 1990. É denominado, neste País, como setor não lucrativo, ou seja "nonprofit sector".

Em artigo intitulado "Necessidade de Harmonização das Demonstrações Contábeis em Empresas do Terceiro Setor", publicado via Internet, site <<http://www.milenio.com.br/siqueira/TR257.htm>>, da



autoria de Edmar Aparecido de Souza, acessado em 04.06.2005, estão as informações acima prestadas e o registro que passo a anotar:

“Para evidenciar a dimensão que o terceiro setor alcança, faz-se oportuno citar uma pesquisa realizada em 1994 por Salamon e Anheier e descrita por Costa Júnior (1977). Tal pesquisa inicialmente seria realizada em doze países — sete desenvolvidos e cinco em desenvolvimento — entretanto, sua realização efetiva deu-se apenas nos sete países desenvolvidos objetos da pesquisa (Estados Unidos, Alemanha, França, Hungria, Itália, Reino Unido e Japão). Da pesquisa descrita por Costa Júnior (1977), serão transcritos somente os dados relativos às dimensões financeiras e à composição do terceiro setor nestes países, o que certamente evidenciará a expressiva importância e relevância deste setor na economia e no ambiente social dos países pesquisados”.

A seguir, o autor apresenta os números representativos das despesas do terceiro setor nos países seguintes:

Hungria: 3,9 bilhões de dólares, correspondente a 1,20% do seu PIB.

Itália: 21,6 bilhões de dólares, representando 2,00% do seu PIB.

Japão: 94,9 bilhões de dólares, o que equivale a 3,20 % do seu PIB.

França: 39,9 bilhões de dólares, o que totaliza 3,30\$ do seu PIB.

Alemanha: 53,7 bilhões de dólares, o que perfaz 3,60% do seu PIB.

Reino Unido: 46,6 bilhões de dólares, o que soma 4,80% do seu PIB.

EUA: 340,9 bilhões de dólares, o que caracteriza 6,30% do seu PIB.

Em uma outra pesquisa envolvendo o Brasil, há dados comprovando que, em 1990, "segundo registros do Imposto de Renda,



havia aproximadamente 200.000 (duzentas mil) organizações do terceiro setor no Brasil onde cerca de 10% estavam constituídas como fundações e 90% como associações".

Há uma pesquisa mais recente, conforme está no site <<http://www.filantropia.org/OqueeTerceiroSetor.htm>>, acessado em 04.06.2005, informando, em face do Brasil, os seguintes números sobre o terceiro setor:

O Brasil, em 2005, conhece, apenas, 80 fundações associadas ao GIFE - Grupo de Instituições, Fundações e Empresas. Essas fundações destinam mais de "R\$ 700 milhões por ano a iniciativas que buscam melhoraras condições de vida dos brasileiros, implementando ou apoiando ações nas áreas de educação, cultura, saúde, meio ambiente, desenvolvimento comunitário, voluntariado, entre outras", conforme informações colhidas do site da GIFE (<<http://www.gife.org.br>>).

O terceiro setor envolve a atuação de aproximadamente "12 milhões de pessoas, entre gestores, voluntários, doadores e beneficiados e entidades beneficentes, além dos 45 milhões de jovens que vêem como sua missão ajudar o terceiro setor".

No ano 2000, o "dispêndio social das 400 maiores entidades foi de R\$ 1.971.000,00. Ao todo, elas possuem 86.894 funcionários, 400.933 voluntários".

O Brasil possui em torno de um milhão de entidades consideradas sem fins lucrativos com registros no CNPJ, sendo que entre elas 250.000 prestam algum tipo de serviço à comunidade e são conhecidas como ONGs. Os dados estatísticos revelam o fortalecimento do terceiro setor e os altos valores que ele movimenta nos serviços prestados à sociedade, tudo a atrair o apetite fiscal.



2 - Alguns aspectos gerais do sistema tributário do terceiro setor

O Código Tributário Nacional, como é do conhecimento de todos, estampa no art. 121 que:

O sujeito da obrigação principal diz-se: I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador: II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em termos genéricos, as entidades do terceiro setor, na suas relações jurídicas tributárias, assumem dois posicionamentos:

O de responsabilidade direta pelo cumprimento da obrigação principal de pagar tributos quando tenha relação pessoa e direta com a situação que constitui o seu fato gerador (contribuinte); responsabilidade, por força de lei, pelo recolhimento do tributo, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, quando, de qualquer forma, envolver-se com o fato gerador.

A doutrina explica esse sentido amplo, no campo do Direito Tributário, do vocábulo responsabilidade.

Assim, é responsável pelo pagamento do tributo tanta pessoa contribuinte, como a não contribuinte. Suficiente, apenas, que esteja vinculada pelo fato gerador ou por determinação legal a dela ser exigida a prestação da obrigação tributária.

Em sentido restrito, responsável, em Direito Tributário, é a "submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva",



conforme ensina Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, p. 145).

O art. 121, II, do CTN, espessa o vocábulo em seu sentido estrito, isto é, considerando o sujeito passivo como sendo pessoa diversa do contribuinte.

Em sentido amplo, lembra Hugo de Brito Machado, o vocábulo está empregado nos arts. 123, 128, 136 e 138.

A tributação do terceiro setor, no Brasil, tem sido, ultimamente, examinada por tributaristas com a finalidade de demonstrar o seu alcance e identificar as responsabilidades tributárias que as entidades que o integram têm como contribuinte, como responsáveis tributários, bem como, as imunidades e isenções que gozam.

O sistema tributário voltado para o terceiro setor está dividido em vários planos. Passamos a uma breve análise sobre cada um.

2.1 - Plano constitucional

O primeiro plano é de nível constitucional e alberga as imunidades tributárias que lhe são concedidas, com o objetivo específico de estimular o seu desenvolvimento.

O art. 150, VI, "c", da Constituição Federal de 1988, determina:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por



eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)



§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 pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº3, de 1993)

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Essa imunidade tributária assegurada às instituições educacionais e de assistência social é referente, apenas, a impostos. Ela, para ser gozada pelas instituições de educação e de assistência social, necessitam cumprir os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional,



normas complementares que a regulamenta, haja vista determinar o dispositivo constitucional acima citado que a imunidade está vinculado aos requisitos previstos em lei.

Alguns doutrinadores levantaram a questão de ser possível a lei ordinária regulamentar a imunidade tributária concedida às entidades educacionais e assistenciais, conforme previsão constitucional acima anotada. Predomina, contudo, a prevalência de que a lei regulamentadora há de ser necessariamente de natureza complementar, conforme opina Paulo Barras de Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 1185):

“...cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional (artigo 150, VI, 'c') é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraído com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte”.

O art. 146, II, da CF, referido por Paulo Barros de Carvalho, determina que "Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

Em conclusão, as entidades do terceiro setor que sejam instituições educacionais ou assistenciais necessitam, para que possam gozar de imunidade de impostos, que preencham os requisitos do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, em cominação com o art. 9º, IV, "c", e art. 14, incisos I, II, III, §§1º e 2º, do Código Tributário Nacional.

Os referidos dispositivos determinam:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;



II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Comp. n° 104, de 10.1.2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§1° O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§2° O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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; (Redação dada pela Lei Comp. n° 104, de 10.1.2001)

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 §1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

Uma observação necessita ser feita: a partir da LC nº 104, de 10.01.2001, deve ser examinado que a letra "c" do inciso IV do art. 9º do CTN foi modificado para incluir-se as fundações dos partidos políticos e as entidades sindicais dos trabalhadores com direito à referida imunidade.

Explicitou-se, também, que a imunidade só será concedida as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

O art. 14, I, do CTN, foi, também, modificado pela LC nº 104, de 10.01.2002, passando a exigir que a imunidade regulada pelo art. 9º, inc. IV, letra "c", só será outorgada a quem não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Antes era, apenas, a título de lucro ou participação no resultado.

Da análise da legislação acabada de ser citada, conclui-se que tem razão Leandro Marins de Souza, op. cit., p. 157, quando afirma:

" que se deve ressaltar é o disposto nos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional exaure o rol de exigências invocadas pela Constituição Federal para a fruição da imunidade tributária, não sendo permitida, mormente pela via da edição de lei ordinária, a extensão destas exigências, de modo a limitar a possibilidade de albergue, pelas normas imunizantes, das instituições abarcadas pela Constituição Federal e que apresentem os requisitos previstos no Código Tributário Nacional".



Certo é que a doutrina consagra, como demonstrado, o entendimento de que somente Lei Complementar pode ditar quais sejam os requisitos para o gozo da imunidade tributária que está sendo examinada.

Em conseqüência, há autores que consideram inconstitucionais quaisquer leis ordinárias que se prestem a impor requisitos para o gozo da imunidade tratada.

2.2 - No plano infraconstitucional, análise do art. 12 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que altera a Legislação Tributária Federal

O art. 12 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997, dispõe:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1° 2°da MP n° 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001)

§ 1° Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§2° Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei n° 10.637, de 2002)
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;



d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

Ao examinar a Lei nº 9.532/97, especialmente o seu art. 12, Leandro Marins de Souza, op. cit., p. 181 e 182, escreveu:

"Ao editar a Lei nº 9.532/97, o legislador ordinário foi além de suas incumbências no que se refere ao estabelecimento de requisitos para fruição de imunidade tributária, motivo que fere este diploma legal d inconstitucionalidade, como será visto com vagar.

Além disso, ainda com o intuito de restringir a fruição de imunidade tributária por entidades de educação e de assistência social através da instituição de requisitos que vão além daqueles gizados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, na esfera administrativa foi



editada a Instrução Normativa nº 113/98 pela Secretaria da Receita Federal.

Como será visto, indo além de sua função de regulamentar os requisitos legitimamente exigíveis das instituições de educação e de assistência social, referida Instrução Normativa fez mesmo instituir novos requisitos, em total afronta à Constituição.

E para que tanto se mostre, mister retomarmos topicamente os requisitos que efetivamente devem ser considerados lícitos a serem observados pelas instituições de educação e de assistência social, por estarem previstos em diplomas competentes para a fixação destes requisitos! quais seja, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional (na qualidade de lei complementar regulamentadora das limitações constitucionais ao poder de tributar). São estes os requisitos:

- a) serem instituições de educação ou de assistência social (artigo 150, VI, 'c', da Constituição Federal de 1988 e artigo 9º, IV, 'c', do Código Tributário Nacional);
- b) não apresentarem fins lucrativos (artigo 150, VI, V, da Constituição Federal de 1988);
- c) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título (artigo 14, I, do Código Tributário Nacional);
- d) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos (artigo 14, II, do Código Tributário Nacional);
- e) aplicarem seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (artigo 14, II, do Código Tributário Nacional);
- f) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (artigo 14, III, do Código Tributário Nacional).

Qualquer outra exigência imposta pela legislação ordinária e que não tenha consonância com o rol acima não tem eficácia em face dos ditames constitucionais complementares; menos ainda os requisitos oriundos de atos administrativos".



No particular, entende Leandro Marins de Souza, op. cit, p. 182, ser, conseqüentemente, inconstitucional o art. 12 da Lei n° 9.532/97, que "instituiu a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas entidades de educação e de assistência social, além de enumerar rol de outros requisitos que seriam supostamente exigíveis para a fruição da imunidade tributária".

O Supremo Tribunal Federal, no RMS n° 22.192-0, emitiu pronunciamento no sentido da doutrina acima exposta, conforme razões do voto acolhido da lavra do Ministro Celso de Mello e que passa a ser citado pela ementa:

"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 atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei — tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva às contribuições pertinentes à seguridade social.

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

A jurisprudência 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 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 entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que é assegurado no mais elevado plano normativo”.

A. emenda referida decorre do voto onde está o seguinte trecho:

“Desse modo entendo pela razão ao eminente Ministro Oscar Corrêa, quando em substancioso parecer—em que respondeu consulta formulada pela Associação da Igreja Adventista do Sétimo Dia, conclui, com inteira procedência, que:

III - Tratando-se de normas inseridas no texto constitucional, são comando para todos, a começar do legislador ordinário que a elas deve obediência e representam autêntica imunidade que veda sejam atingidas por normas de inferior hierarquia.

VI - Só os requisitos da lei são exigência válida para o gozo do benefício, quer a vedação do art. 150, VI, quer a imunidade do art. 195, §7º da Constituição, e resumem-se nos termos do art. 14 do CTN (lei complementar, nesta parte recepcionada pelo texto constitucional)”.

A incidência do imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas entidades de educação e de assistência social está contemplada no §1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97: “Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”.

Sobre a harmonização da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a Constituição Federal, registramos que o Supremo Tribunal Federal, na apreciação da Medida Cautelar pedida na ADI nº 1.802-3, distribuída ao Ministro Sepúlveda Pertence, proposta pela Confederação



Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS, julgamento de 27 de agosto de 1998, deferiu em parte o pedido cautelar, para suspender até a decisão final, a vigência do §1º e a alínea f do §2º, ambos do art. 12, do art. 13, caput e do art. 14, caput, todos da referida lei. A ementa do referido julgado tem o teor seguinte:

"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. 19.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Munoz, *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. 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 de entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida — com as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de



clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.5321/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta”.

A ADI em questão aguarda pronunciamento, quanto ao mérito, do plenário, conforme informações colhidas, hoje, 05.06.2005, no site do Supremo Tribunal Federal.

2.3 - A incidência do imposto sobre importação e imposto sobre a exportação sobre operações realizadas por entidades educacionais ou de assistência social

O Supremo Tribunal Federal em se manifestado no sentido de que deve ser respeitada a imunidade prevista no art. 150, VI, c, no ato de importação de produtos por entidade de assistência social.

O RE 232.807-SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, em 15.02.2000, revela esse entendimento, conforme o texto de sua ementa:

"EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido".

Destaco do voto condutor do mencionado acórdão os trechos seguintes:

"É peremptória a norma do art. 150, VI, c, ao vedar, sem qualquer limitação, a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, entre outras entidades, das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.



"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tanto no sistema da Carta anterior quanto no da atual, tem entendimento de que:

'Imposto de Importação. Imunidade.

A imunidade a que se refere a letra c do inciso III do art. 19 da Emenda Constitucional n° 1/69 abrange o imposto de importação, quando o bem importado pertencer a entidade de assistência social que faça jus ao benefício por observar os requisitos do art. 14 do CTN.....(RE 89.173, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 28.12.78)".

"IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SESI. Imunidade tributária das instituições de assistência social empregada na norma constitucional não leva ao entendimento de excetuar o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados (RE 89.590, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ 91/1103)".

"O ponto sustentado pela recorrente no sentido de não haver generalidade nem gratuidade da prestação ou do serviço de assistência social que a recorrida oferece não é objeção ao reconhecimento da imunidade. Esse aspecto já foi posto em relevo pela jurisprudência desta Corte, prevalecendo entendimento de que o fato de as entidades de assistência social cobrarem das pessoas que podem pagar pelos seus serviços não lhes retira a condição de entidade de assistência social, de modo a submetê-las à tributação".

3 - Síntese da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 150, VI, 'c', da CF

A interpretação e aplicação do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, têm sido chamado por entidades do terceiro setor para que o Supremo Tribunal Federal emita o seu pronunciamento sobre a sua extensão.

A análise de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema revela os posicionamentos que passamos a enumerar:

a) É inconstitucional a expressão 'inclusive pessoa jurídica imune', inscrita no art. 28 da Lei n° 9.532, de 1997, conforme decidido na



ADI nº 1.758, relatada pelo Min. Carlos Mário Veloso, julgada em 11.03.2003: "Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Imunidade tributária. CF, art. 150, VI, *a, b, c e d*. Lei 9.532/97, art. 28. Inconstitucionalidade da expressão 'inclusive pessoa jurídica imune', inscrita no artigo 28 da Lei 9.532/97. CF, art. 150, VI, *a, b, c e d*." (ADI 1.758, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 11.03.05).

O referido artigo determina:

"Art. 28. A partir de 1º de janeiro de 1998, a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, nas aplicações em fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma, ocorrerá:

I - diariamente, sobre os rendimentos produzidos pelos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários de renda fixa integrantes das carteiras dos fundos; (Vide MP 2.189-49, de 2001) II - por ocasião do resgate das quotas, em relação à parcela dos valores mobiliários de renda variável integrante das carteiras dos fundos. (Vide MP 2.189-49, de 2001)

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso II, a base de cálculo do imposto será constituída pelo ganho apurado pela soma algébrica dos resultados apropriados diariamente ao quotista.

§2º Para efeitos do disposto neste artigo o administrador do fundo de investimento deverá apropriar, diariamente, para cada quotista:

- a) os rendimentos de que trata o inciso I, deduzido o imposto de renda;
- b) os resultados positivos ou negativos decorrentes da avaliação dos ativos previstos no inciso II.

§3º As aplicações, os resgates e a apropriação dos valores de que trata o parágrafo anterior serão feitos conforme a proporção dos ativos de renda fixa e de renda variável no total da carteira do fundo de investimento.



§4º As perdas apuradas no resgate de quotas poderão ser compensadas com ganhos auferidos em resgates posteriores, no mesmo fundo de investimento, de acordo com sistemática a ser definida pela Secretaria da Receita Federal.

§5º Os fundos de investimento cujas carteiras sejam constituídas, no mínimo, por 95% de ativos de renda fixa, ao calcular o imposto pela apropriação diária de que trata o inciso I, poderão computar, na base de cálculo, os rendimentos e ganhos totais do patrimônio do fundo. (Vide MP 2.189-49, de 2001)

§6º Os fundos de investimento cujas carteiras sejam constituídas, no mínimo, por 80% de ações negociadas no mercado à vista de bolsa de valores ou entidade assemelhada, poderão calcular o imposto no resgate de quotas, abrangendo os rendimentos e ganhos totais do patrimônio do fundo. (Vide artigos 1º e 2º da MP 2.189-49, de 2001)

§7º A base de cálculo do imposto de que trata o parágrafo anterior será constituída pela diferença positiva entre o valor de resgate e o valor de aquisição da quota.

§8º A Secretaria da Receita Federal definirá os requisitos e condições para que os fundos de que trata o §6º atendam ao limite ali estabelecido.

§9º O imposto de que trata este artigo incidirá à alíquota de vinte por cento, vedada a dedução de quaisquer custos ou despesas incorridos na administração do fundo.

§10. Ficam isentos do imposto de renda:

a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos na alienação, liquidação, resgate, cessão ou repactuação dos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários integrantes das carteiras dos fundos de investimento;

b) os juros de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, recebidos pelos fundos de investimento.

§11. Fica dispensada a retenção do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelos quotistas dos fundos de investimento:



a) cujos recursos sejam aplicados na aquisição de quotas de outros fundos de investimento.

b) constituídos, exclusivamente, pelas pessoas jurídicas de que trata o art. 77, inciso I, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§12. Os fundos de investimento de que trata a alínea "a" do parágrafo anterior serão tributados:

a) como qualquer quotista, quanto a aplicações em quotas de outros fundos de investimento;

b) como os demais fundos, quanto a aplicações em outros ativos.

§13. O disposto neste artigo aplica-se, também, à parcela dos ativos de renda fixa dos fundos de investimento imobiliário tributados nos termos da Lei nº 8.668, de 1993, e dos demais fundos de investimentos que não tenham resgate de quotas".

b) Imunidade tributária e entidades fechadas só será assegurada se não houver contribuição dos beneficiários. É o que dita a Súmula nº 730 do STF:

"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." (SÚM. 730).

Precedentes:

- "As entidades fechadas de previdência privada não estão abrangidas pela imunidade tributária do art. 150, VI, c, da Constituição Federal: RE 202.700/DF, Ministro Maurício Corrêa, Plenário, 08.11.01." (RE 243.652-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.10.04)

- "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." (RE 259.756, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 29.08.03)

- "As entidades de previdência privada que se mantenham com a contribuição dos associados não são entidades de assistência social, razão por que não estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 150, VI, c da Constituição Federal. Precedentes: RE 202.700/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa." (RE 227.799, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 01.08.03)

- "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 ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede 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 qua non* para a respectiva integração no sistema." (RE 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, *DJ* 01.03.02)

c) A imunidade tributária do art. 150, VI, c, alcança o IPTU e o ITBI sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Precedentes:

- "Imunidade tributária do patrimônio das instituições assistenciais (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a afastar 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: precedentes" (RE 390.451-AgR, Rel Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 10.12.04).



- "Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Não impede o alcance do benefício a circunstância de o imóvel encontrar-se locado." (RE 261.335-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 13.09:02)

- "SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade. (...) 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 ser aplicados em suas finalidades institucionais." (RE 235.737, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 17.05.02)

- "Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação, sem fins lucrativos (fundação autárquica mantenedora de universidade federal) (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." (RE 217.233, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 14.09.01)

- "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." (RE 257.700, Rel. Min. limar Galvão, DJ 29.09.00)

- "O Tribunal *a quo* seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo Município." (RE 345.830, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 08.11.02)



- "Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes." (RE 308.449, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 20.09.02)

- "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." (RE 221.395, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 12.05.00)

d) As entidades de assistência social e educacionais estão imunes do pagamento do IOF.

Precedentes:

- "Instituição de ensino sem fins lucrativos. IOF sobre operações bancárias. CF, art. 150, VI, c. Hipótese em que o tributo incide sobre o patrimônio das entidades da espécie, representado por ativos financeiros, com ofensa à imunidade prevista no dispositivo em referência!" (RE 249.980-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 14.06.02)

- "Entidade de assistência social. IOF. Imunidade tributária. Art. 150, VI, c. No tocante às entidades de assistência social, que atendam aos requisitos atendidos pela ora recorrida, esta Corte tem reconhecido em favor delas a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, c, sendo que, especificamente quanto ao IOF, a Segunda Turma, no RE 232.080-AgR, relator o eminente Ministro Nelson Jobim, reconheceu a aplicação dessa imunidade, citando, inclusive, a decisão tomada nos RE 183.216-AgR-ED, onde se salientou que '(...) o fato de a entidade proceder à aplicação de recursos não significa atuação fora do que previsto no ato de sua constituição'." (RE 241.090, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 26.04.02)

e) A imunidade do art. 150, VI, c, abrange o imposto de Importação e sobre Produtos Industrializados.

Precedentes:



- "A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos." (RE 243.807, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 28.04.00)

f) A entidade de assistência social não está imune à incidência do ICMS.

Precedentes:

- "Esta corte, quer com relação à Emenda Constitucional nº 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 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." (RE 1911067, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 03.12.99)

- "A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, não se estende ao ICMS incidente sobre os bens por elas fabricados, que é pago pelo consumidor, posto que embutido no preço." (RE 189.912, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 25.06.99)

- "ICMS. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos. CF, art. 150, VI, c. 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, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 08.11.96)

- "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." (RE 164.162, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 13.09.96)

g) Imunidade de eventual renda obtida pela instituição de assistência social na cobrança de estacionamento de veículos.

Precedentes:

- "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." (RE 144.900, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 26.09.97)

- "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 tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta República." (AI 155.822-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 02.06.95). No mesmo sentido: RE 116.188, *DJ* 16.03.90.

4 - Outras questões que envolvem a tributação do terceiro setor no Brasil

Em razão do espaço destinado a este trabalho, não há como se analisar, com maior discussão, outros aspectos além dos acima apreciados, que envolvem a tributação do terceiro setor.

Passamos a enumerá-las, com rápidas manifestações, para ensejar a abertura do debate sobre elas.

De início, registramos enunciados sobre os questionamentos suscitados por Leandro Marins de Souza, em sua obra *Tribulação do Terceiro Setor no Brasil (Dialética)*, tantas vezes citadas.



Segundo o autor, estão abertas para definição as situações seguintes:

a) No seu entender são inconstitucionais e ilegais a Medida Provisória nº 1.680-7, de 29 de junho de 1988, em sua 49ª reedição, sob o número 2.189, de 23 de agosto de 2001, bem como a Instrução Normativa nº 96, de 21 de setembro de 1998, da Secretaria da Receita Federal. Os mencionados instrumentos legislativos “restringem a imunidade das instituições de educação e de assistência social para afastá-las dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”.

b) No mesmo sentido opina no tocante às disposições da Instrução Normativa nº 113, de 21 de setembro de 1998, que dispõe sobre as obrigações de natureza tributária das instituições de educação, especialmente na limitação imposta ao conceito de entidades de educação ou de assistência social, só permitindo o gozo da imunidade às que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior.

c) Excesso cometido pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por ter extravasado a “baliza legal firmada pelo Código Tributário Nacional, motivo que diretamente a torna ilegal e, indiretamente, inconstitucional. A respeito, cita Clélio Chiesa, autor de “A competência tributária do Estado brasileiro; desonerações nacionais e imunidades condicionadas, São Paulo: Max Limonad, 2002 “A par disso, o instrumento normativo é inadequado. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que regulou o procedimento de suspensão dos benefícios de determinada imunidade no âmbito federal, é lei ordinária e, como é consabido, o art. 146, da Constituição Federal, é expresso no sentido de que ‘ as limitações constitucionais ao poder’ somente pode ser regulamentadas por meio de lei complementar”.



d) Não incidência do ISS sobre as atividades das entidades de educação e de assistência social.

e) A imunidade tributária das entidades sindicais de trabalhadores, isto é, só alcançando somente a esse tipo. Não alcança as entidades patronais.

f) A imunidade tributária da Contribuição para a Seguridade Social das Entidades Beneficentes de Assistência Social, conforme previsão do artigo 195, §7º da Constituição Federal de 1988. O equívoco cometido pelo Constituinte de 1988 a chamá-la de isenção. Os requisitos constitucionais e infraconstitucionais exigidos para o gozo dessa imunidade. Inconstitucionalidade dos requisitos fixados por lei ordinária. No caso da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.732/98, art. 55. Idem do Decreto nº 3.048/ 90, que regulamentou a Lei nº 9.732/98, por “pretender ampliar ainda mais os requisitos para a fruição da imunidade tributária em comento”.

g) A questão da exigência da destinação de 20% da receita bruta da entidade em serviços gratuitos.

h) As conseqüências da Lei nº 10.260/2001 e do Decreto nº 4.035/ 2001 para a imunidade tributária das entidades educacionais e de assistência social.

i) O COFINS e a contribuição social a cargo do empregador incidente sobre a receita ou o faturamento (artigo 195, I, *b* da Constituição Federal, c/c o art. 149 da CF e a LC nº 70/91).

j) “A Contribuição Social a cargo do empregador incidente sobre o lucro (art. 195, I, da CF: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL)”.



k) As contribuições exigidas pela Lei Complementar n° 84/96 e a sua revogação pela Lei n° 9.876, de 26.11.1999. As entidades beneficentes de assistência social estavam abarcadas pela imunidade no período da vigência da LC n° 84/96?

l) A Lei Complementar n° 110, de 29 de junho de 2001 e o disposto no artigo 195, §4° da Constituição Federal. As duas novas contribuições criadas: a) a devida pelos empregadores em caso de despedida sem justa causa, à alíquota de dez por cento; sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas; b) a contribuição social devida pelos empregados, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o artigo 15 da Lei n° 8.036, de 11 de maio de 1990.

m) A contribuição para cobertura do risco de acidente de trabalho (artigo 201, §10 da CF. O SAT. Entende o autor acima citado que: "Não há dúvida, portanto, de sua natureza de contribuição para a seguridade social, seja com esteio no artigo 195, §4) ou no artigo 201, §10 da Constituição Federal. Por força disso, a imunidade tributária do artigo 195, §7°, da Constituição Federal desonera as entidades beneficentes de assistência social da incidência desta contribuição social".

n) A imunidade do PIS (artigo 239 da CF). Conclui o autor: "Por sua destinação pra a seguridade social, a Contribuição ao PIS deve ser considerada como contribuição para a seguridade social, incidindo sobre ela os efeitos da cláusula imunizante insculpida no artigo 195, §7° da Constituição Federal em favor das entidades beneficentes de assistência social.

o) A Contribuição social ao salário-educação (art. 212, §5° da CF). Tema já solucionado pelo STF, conforme entendimento firmado na



Ação Declaratória de nº 03, em 1º de dezembro de 1999, Rel. Min. Nelson Jobim, *DJ* de 09.05.2003. O STF entendeu se tratar de contribuição para a seguridade social, portanto, não alcançada pela imunidade prevista no art. 195, §7º da CF.

Há, ainda, de ser aberto plenário para a discussão sobre algumas isenções tributárias destinadas ao terceiro setor, bem como o tratamento tributário das entregas de bens, direitos, contribuições e doações às instituições sem finalidades lucrativas.

Outro assunto que tem merecido as atenções da doutrina é a possibilidade de cooperativas integrarem o terceiro setor, bem como as associações de poupança e empréstimo. Na mesma linha, o tratamento tributário a ser dado às organizações estrangeiras que desempenham atividades do terceiro setor.

Por último, necessárias são fortes indagações sobre as ORGANIZAÇÕES SOCIAIS DE INTERESSE PÚBLICO, AS OSCIPs, cujo marco legal é a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação dessas pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, determinando que são sociedades civil de interesse público.

Concluimos este artigo, chamamos a atenção para o que escreveu Joaquim Falcão, na obra "Democracia, Direito e Terceiro Setor", publicação da Fundação Getúlio Vargas, 2004, p. 193:

"Nos últimos anos, o governo não apresentou nenhum projeto de lei significativo em matéria tributária que atendesse às demandas do Terceiro Setor por maior fluxo de recursos financeiro. Ao contrário, mudanças na legislação de imposto de renda diminuíram este fluxo, indispensável para enfrentar a tradicional fragilidade financeira. Refiro-me especificamente à redução do percentual de dedução como despesa operacional das pessoas jurídicas as doações para entidades do Terceiro Setor. Refiro-me também a Lei Federal nº 9.532, de 10.12.1997, que pretendeu cobrar de entidades constitucionalmente imunes imposto de renda na fonte nos



rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras. Este dispositivo legal foi julgado inconstitucional, mas serviu para revelar uma política fiscal contrária aos interesses, inclusive constitucionalmente assegurados, do Terceiro Setor.

O caráter restrito da atual política fiscal não se implementa somente através da política legislativa. Implementa-se também através da política administrativa, da discricionariedade da administração pública ao aplicar a legislação. Não raramente, a administração pública usa a margem de liberdade que detém como intérprete legal para restringir e adiar direitos já assegurados. O que tem sido feito por três caminhos diferentes: revendo a jurisprudência administrativa herdada de governos anteriores, aperfeiçoando o que é cometo — a fiscalização sobre as entidades —, e dificultando o que não está cometo — a concessão e renovação de imunidades e isenções. A primeira estratégia é uma opção legal. A segunda, um dever legal. Já a terceira, dependendo das exigências requeridas, pode vir a ser ato perfeitamente ilegal, que transforma a administração pública em burocracia.”.

