

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS FUNDAÇÕES  
DE APOIO ÀS INSTITUIÇÕES DE ENSINO  
SUPERIOR - INCONSTITUCIONALIDADE DE  
DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 9.532/97 -  
REQUISITOS EXCLUSIVOS PARA GOZO DA  
IMUNIDADE DO ARTIGO 14 DO CÓDIGO  
TRIBUTÁRIO NACIONAL - PARECER**

---

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

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

**CONSULTA**

Formulam-me, as consulentes, por intermédio de seu eminente Consultor Jurídico, *Dr. Francisco de Assis Alves*, a seguinte consulta:

Todas as consulentes são fundações de direito privado, sem fins lucrativos. De outra parte, solicitamos a Vossa Senhoria, o obséquio de responder aos seguintes quesitos:

*1 - A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências, é inconstitucional? Em caso afirmativo, quais*

*seriam os fundamentos de fato e de direito para se propor eventual ação direta de inconstitucionalidade dessa lei?*

*2 - Tendo em vista o disposto no art. 103, inc. IX, da CF, uma das consulentes possui legitimidade processual para propor ação visando a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.352/97, ou de parte dela, junto ao STF?*

*3 - As Fundações filiadas a uma das consulentes, que são chamadas Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior, e que formam a maioria das consulentes deste parecer, estão amparadas pela imunidade do art. 150, inc. VI, alínea c, da CF? Em caso positivo, essa imunidade abrange todas as espécies tributárias, incluindo-se as contribuições sociais?*

*4 - Os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa variável pelas fundações consulentes estão abrangidos pela imunidade a que se refere o art. 150, inc. VI, alínea c, da CF?*

*5 - A exclusão da imunidade a que alude o § 1º, do art. 12, da Lei nº 9.352/97 aplica-se a essas fundações? Em caso negativo, qual a medida judicial de que dispõem essas fundações para liberarem-se da cobrança a que alude esse dispositivo legal? Quais os fundamentos para propositura dessa medida?*

*6 - Todas as consulentes são fundações de direito privado e sem fins lucrativos. Como conciliar essas características com o disposto no § 3º, do art. 12, da Lei nº 9.352/97, pela parte que determina às entidades sem fins lucrativos destinarem o resultado eventual de superavit integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado, para os fins preconizados nesse dispositivo? Qual o significado da expressão ativo imobilizado para os fins preconizados por esse dispositivo?*

7 - Às fundações consulentes aplica-se a regra do § 2º, do art. 15, da Lei nº 9.352/97? Quando se caracteriza a imunidade ou a isenção e quais as conseqüências de um e de outro desses dois institutos?

8 - A Lei nº 9.352/97, (lei ordinária) pode alterar dispositivos do Código Tributário Nacional - (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)? Esta última foi recepcionada pela Constituição Federal como lei complementar?

9 - Os arts. 12, 14 e 28, da Lei nº 9.352/97 são compatíveis com o art. 150, inc. VI, alínea c, da CF ou são inconstitucionais por invadirem matéria reservada à lei complementar?

10 - As fundações consulentes, em razão de suas características de entidade educacional estão abrangidas pela imunidade do art. 150, inc. VI, alínea c, da CF?

11 - Em caso de serem imunes, a imunidade das fundações consulentes estende-se às contribuições sociais, como: COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento; Contribuição sobre o Lucro Líquido; Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF e outras da espécie? E sobre o IR? Na hipótese de não serem imunes, seriam isentas?

## **RESPOSTA**

Antes de responder às diversas questões formuladas, mister se faz tecer algumas considerações sobre as imunidades tributárias, que facilitarão as respostas a serem ofertadas ao final.

As imunidades, no Direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação, nem do

crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do constituinte. Por perfilação definida pelo legislador, que conforma o Direito e o Estado, no país.<sup>1</sup>

Na não-incidência, não nascem crédito e obrigação, mas por vontade do legislador ordinário, que, se desejar, poderá modificá-la para permitir o surgimento das duas figuras que exteriorizam a imposição fiscal, no Brasil. Na isenção, anistia e remissão nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário (isenção) ou este é anulado no todo ou em parte por determinação legislativa posterior (anistia ou remissão). Na alíquota zero, nascem os dois, reduzidos à sua expressão nenhuma.

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Edgard Neves da Silva lembra que: *As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegurasse, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los. Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.*

A história desse instituto tem os seus pródromos nos Estados Unidos, cristalizando-se através de criação pretoriana, consubstanciada em decisões da Corte Suprema americana, ao apreciar conflitos entre os Estados e a União. Aliás, é uma lição belíssima de culto às instituições e ao Direito, digna de ser, pelo menos, lida (Curso de Direito Tributário, v. I, 5ª ed., Edições CEJUP, 1997, p. 246).

<sup>2</sup> Escrevi: *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. A fim de fulminar tais conveniências

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.

E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar? Por que o constituinte coloca um muro à imposição de forma insuperável, a não ser por emenda constitucional?

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborar com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social, etc.<sup>3</sup>

Nas hipóteses mais relevantes de imunidades tributárias, aquela das imunidades recíprocas, a dos templos, a das entidades sindicais de trabalhadores e a da imprensa, colocam-se entre as que fortalecem a democracia, a livre expressão e a cidadania. Por

---

*exegéticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente. A publicidade obtida pelos próprios jornais, apesar de não constar expressamente do art. 19, inc. III, letra d da E. C. n.º 1/69 nele foi incluída por força de decisões da mais alta Corte (Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 298).*

<sup>3</sup> Ruy Barbosa Nogueira esclarece: *Assim, todas as imunidades institucionalizadas pelas alíneas a, b, c e d, item VI, do art. 150 da vigente Constituição da República, atendidos respectivamente as disposições do art. 14 do CTN e as do §§ do mesmo art. 150 são situações ou entidades que, por suas naturezas (ontológicas) e finalidades (teleológicas) são e estão constitucionalmente reconhecidas como sem nenhuma capacidade econômica ou contributiva.*

*Sobre essas entidades, ou sobre o universo de seus bens e atividades ou serviços sem fins empresariais ou lucrativos não pode e não incide qualquer Imposto in pecunia (arts. 3º e 16 dop CTN); porque, nos termos da Constituição e/ou do CTN e de seus atos constitutivos, seus bens e serviços já são afetados integralmente ao custeio de suas finalidades essenciais. Isto significa que são 100% contribuintes de Impostos in natura e in labore e não poderiam ficar sujeitos ao bis in idem, nem à bitributação.*

*Observe-se ainda que todas as disposições ut singuli que reafirmam essa vontade constitucional, reiteradamente objetivada em todos os textos categorias ou instituidores das respectivas imunidades. Pois além de o princípio geral, imperativo e já instrumentalizado do § 1º do art. 145, todas limitam o universo das situações (art. 114 do CTN) imponíveis e as prefixaram (Imunidades - Contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988, Co-ed., EBDT/Ed. Res. Tributária, 1990, p. 40).*

outro lado, as imunidades relativas a entidades de educação e assistência social objetivam atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público, decorrentes, na maior parte das vezes, da incompetência administrativa, dos desperdícios, da corrupção e da luta sem ética pelo poder. No Brasil, mais do que nunca, a triste constatação de Lord Acton é presente, pois o Poder corrompe, e o Poder Absoluto corrompe absolutamente. Por esta razão, sabiamente, o constituinte, conhecendo a natureza humana dos detentores do poder, na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que faça o que o Estado deveria fazer e não faz, como ocorre nas áreas da Educação e da Saúde, em que o sistema privado é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo grau ou nos hospitais particulares.<sup>4</sup>

As imunidades tributárias, neste caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um *favor* que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, é um *favor* que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem *apenas* de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo

---

<sup>4</sup> Ricardo Lobo Torres preleciona: *No Estado Patrimonial as imunidades fiscais eram de forma de limitação do poder da realza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem a direitos imemorais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.*

*Com o advento do Estado Fiscal a mesma expressão imunidade ganha novo conteúdo. É limitação absoluta do poder tributário, agora pertencente ao Estado e não mais ao Rei, ditada pelos direitos individuais pré-constitucionais. Ingressa explicitamente na Constituição americana, que proclama no art. 4º, seção 2 (1), que os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos de outros Estados; posteriormente a 14ª Emenda (1868) declara que nenhum Estado pode prejudicar os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos". No Brasil a imunidade, sob a inspiração americana, só aparece na Constituição de 1891, por obra de Rui Barbosa.*

*As imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o status negativus libertatis, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. Pouco ou nada tem que ver com a idéia de justiça ou de utilidade econômica. Está inteiramente superada, no constitucionalismo contemporâneo, salvo no Brasil, a orientação positivista segundo a qual a imunidade seria proibição imanente à própria constituição ou autolimitação do poder tributário (vide p. 73). Mas o STF, que aderiu à tese positivista de que a imunidade é qualquer não-incidência constitucional qualificada, já procura estabelecer a vinculação com os direitos humanos, donde resulta a impossibilidade de revogação da imunidade, até mesmo por emenda constitucional, como ocorreu com o IPMF (ADIN 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches, RTJ 151/755)"(Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5ª ed. Ed. Renovar, 1998, p. 56/57).*

Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz.

Nas imunidades, não há renúncia fiscal, mas sim renúncia dos cidadãos, que, ao se dedicarem a atividades sociais e educacionais, deixam de atuar em áreas lucrativas e onde poderiam legitimamente ganhar e se enriquecer. Aqueles que se dedicam a cuidar da saúde da população e prestar assistência social, a ensinar etc., pensam no país mais do que os detentores do poder e fazem pela educação, pela saúde e pela assistência social, tranqüilamente, muito mais do que os políticos que entram pobres na política e dela saem sempre com polpudo patrimônio, nos dias atuais.

É fundamental para que se apreenda o fenômeno das imunidades tributárias, que tais elementos pré-jurídicos, em uma visão tridimensional do Direito, exteriorizando fatos relevantes, mereçam a devida valoração, para que se entenda a densidade da norma desoperativa de força constitucional, pois apenas à luz de sua importância, é que se poderá interpretar as diversas questões formuladas.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Na minha teoria da imposição tributária, visualizei a exação como se segue: *Sob este prisma, há de se compreender a razão pela qual passei a examinar o fenômeno econômico, embora sem desconhecer a influência de outros, em suas facetas de participação privativa ou pública, a partir da perspectiva estatal que - importa acentuar - sempre servirá de base para a formulação de qualquer política tributária.*

*É evidente que para tal análise, porque feita desde a apreensão da fatologia econômica, utilizei-me de instrumental próprio de captação mais vinculado ao direito pertinente que ao direito tributário.*

*Definidas as linhas básicas de tal estudo, em uma segunda etapa tal fenomenologia passou a ser reciclada, para o nível de participação do Estado, considerando os princípios inerentes ao seu direito de intervir, não apenas em grau de concorrência, mas de sociedade compulsória naquela parte que pretende seja seu direito indiscutível, a fim de manter suas finalidades superiores. O fato econômico foi, portanto, reavaliado sob o enfoque de definição da adequada política capaz de, sem afetá-lo, dele retirar os recursos necessários ao Estado, na determinação de seus objetivos ou metas. A valoração dessa realidade para delinear as regras aplicáveis à imposição, cujo peso reveste-se de tal relevância quanto ao estudo do próprio elemento econômico, eu a atribuí ao direito financeiro e às Finanças Públicas que por abrangerem todos os prismas da participação do Estado na economia, são o campo de eleição para o estudo de sua valoração destinada a dar nascimento à norma.*

*Em nível de teoria geral, divergi neste particular, de alguns adeptos da teoria tridimensional do direito que, em seu aspecto valorativo, examinam apenas o critério formal, ou seja, o epso que se dará à norma a ser produzida, pela análise dos fatos, sem uma preocupação maior com o aspecto estrutural, isto é, de sua justiça social. Passei evidentemente, a admitir, no direito tributário, que certos princípios naturais informam-no, cabendo à apreensão desses princípios*

Um outro aspecto de relevância para exame das imunidades é o que diz respeito aos requisitos que a entidade imune deve preencher para gozar da proteção constitucional.

Quando do julgamento, no extinto Tribunal Federal de Recursos, sobre a imunidade das instituições fechadas de previdência privada, houve por bem, aquela Corte, entender que a imunidade de que gozavam em relação ao imposto sobre a renda, pelo prisma da Constituição pretérita, exigia que, como instituições de assistência social, preenchessem apenas os requisitos do art. 14 do CTN.<sup>6</sup>

Em voto relatado pelo eminente Ministro Ilmar Galvão, decidiu, aquele Sodalício, que a expressão *requisitos da lei* constante da E.C. nº 1/69 - e que foi reproduzida na Constituição de 1988 - só poderia se referir à *lei complementar*, que regula esta matéria através do art. 14 do CTN, assim redigido:

*a formulação axiológica da norma pertinente. Quanto menos perceptíveis forem, tanto mais a norma produzida correrá o risco de receber a rejeição social, gerando a necessidade de um crescente arsenal assecuratório, alicerçada na sanção. Por fim adentrei no campo próprio da contextura da norma, consideran do de relevo a contribuição dos formalistas, em que as figuras de Hans Kelsen e Carlos Cossio têm especial importância. O que, entretanto, procurei mostrar é que a análise de toda a fenomenologia impositiva, lastreada apenas na visão formal do direito, é insuficiente.*

*Como é evidente, o estudo da norma tributária, terceiro elemento compositor do direito impositivo, foi concretizado no presente trabalho, exclusivamente no campo do direito tributário e, especificamente, a partir da realidade própria do direito positivo brasileiro*"(Teoria da Imposição Tributária, 2ª ed. Ed. LTr, 1998, 26/27).

<sup>6</sup> Sustentei oralmente perante o pleno do Tribunal Federal de Recursos a questão patrocinada pelos eminentes advogados Agnaldo Mendes Bezerra e Roberto Rosas, que resultou no acórdão do Tribunal Pleno abaixo transcrito, albergando a tese exposta neste parecer: *Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 101.394-PR - Registro nº 7174675.*

*Rel. Sr. Min. Ilmar Galvão - Remetente: Juízo Federal da 3ª Vara - Apelante: União Federal - Apelada: Fundação C. de Previdência e Assistência Social - Suscitante do Incidente: Egrégia 4ª Turma do TRF - Advs.: Dr. Aguinaldo Mendes Bezerra e Outro.*

*Ementa: Tributário: Entidades privadas de previdência social fechada. Instituições complementares do sistema oficial de previdência e assistência social (art. 35 da Lei nº 6.435/77).*

*Inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do DL 2.065/83, que consideraram sujeitos ao imposto de renda os rendimentos de capital auferidos pelos entes da espécie. A assistência social, hodiernamente, não se resume à caridade pública, podendo também realizar-se por meio de previdência, que corresponde à assistência preventiva, destinada aos impossibilitados de continuarem trabalhando e à família dos que sucumbem.*

*As entidades em tela, por isso, são beneficiárias da imunidade prevista no art. 19, III, c, da CF, regulamentado pelo art. 9º, IV, c, c/c o art. 14, do CTN, que não condiciona o benefício à gratuidade dos serviços prestados, nem exige que sejam acessíveis a todas as pessoas indistintamente (RE 70.834-RS, RE 89.012-SP, RE 108.796-SP e RE 115.970-RS).*



*O disposto na alínea c do inc. IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; 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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

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

Parece-me ter sido aquela formulação do Tribunal Federal de Recursos a mais adequada ao direito brasileiro, tanto anterior como atual, pois, à luz dos arts. 18 § 1º da E.C. nº 1/69 e do art. 146 da lei suprema hodierna, a conformação, em normas gerais, dos requisitos que perfilam o direito tributário brasileiro, pertine à lei complementar e não à lei ordinária.

Estão os dois dispositivos assim redigidos:

*"§ 1º do art. 18 - Lei complementar estabelecerá normas gerais sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar";*

*"Art. 146 - Cabe à lei complementar:*

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

*II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

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

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

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

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

Se admitisse que as leis ordinárias de cada uma das 5.500 entidades federativas do país é que deveriam definir tais requisitos, poderíamos ter 5.500 proposições diferentes para a aceitação da imunidade por parte dos poderes tributantes, com razoáveis possibilidades de se eliminar tal imunidade pela criação de requisitos inviáveis de serem atendidos.

Claramente, nesta hipótese, estar-se-ia perante o absurdo de a imunidade desejada pelo constituinte submeter-se aos caprichos do legislador ordinário e, dependendo do grau de dificuldades financeiras da Unidade Federativa, criar dificuldades para o gozo da imunidade constitucional.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone escrevem: "O art. 9º, cumprindo a função de norma estabilizadora (lei complementar), explicita o dispositivo constitucional supracitado, ressaltando a imunidade constitucional, desde que "observados os requisitos fixados na Seção deste Capítulo"(art. 9º, IV, c).

Percebe-se, assim, que a imunidade de tais instituições já está condicionada ao atendimento de determinados requisitos por disposição da própria Constituição. Se a Constituição não impusesse tais limites, em nosso entender, o CTN, mesmo com força de lei complementar, não poderia restringir um benefício que a Constituição não restringiu. Isto porque a única gênese normativa possível de imunidade tributária é a Lei Suprema. O Codex, neste caso, apenas, explicita, mas não cria a imunidade tributária.

Cumprido a determinação constitucional, o art. 14 elenca os requisitos a serem preenchidos pelos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e assistência social" (Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 1997, p. 60).

Por esta razão, é que o constituinte, quando cuida de normas gerais, transforma a lei complementar em lei nacional, ao contrário da lei complementar que veicula comandos auto-aplicáveis, como é o caso das hipóteses do art. 146, 154 - inc. I, ou 195, § 4º.

Na veiculação de normas gerais de caráter nacional que obriguem União, Estados e Municípios, o Congresso Federal deixa de ser poder da União para se transformar em poder da Nação, transfigurada, neste caso, a lei complementar, de lei federal em lei nacional.<sup>8</sup>

A hipótese em discussão é típica, pois ao ter o legislador complementar - que ganhou tal perfil com a Constituição de 1967 - definido quais os requisitos que a entidade que desejar usufruir da imunidade deve obedecer, deu a configuração nacional de imposição legislativa, sendo estes e exclusivamente estes - os requisitos necessários para que uma entidade de assistência social goze da imunidade.

Entendo, pois, que *os requisitos de lei*, a que se refere o constituinte, são requisitos de *lei complementar*, lembrando que não se referiu, o legislador maior, à lei ordinária, mas apenas à lei, com o que caberia ao intérprete, como coube ao TFR, determinar o tipo de lei, que foi considerado como *lei complementar*.

Um último aspecto merece breve consideração: o que diz respeito às rendas relacionadas às finalidades essenciais, como aluguéis, lucros, ganhos de capital e rendimentos de aplicações financeiras.

Sobre a matéria já escrevi:

---

<sup>8</sup> Escrevi: *Considero a lei complementar uma lei nacional. Inclusive no que diz respeito às leis complementares que veiculam normas auto-aplicáveis (imposto sobre grandes fortunas), visto que a relevância da matéria é de tal ordem que sua implantação pode ocasionar distorções no exercício harmônico dos poderes federativos.*

*Por esta razão, tenho defendido a tese de que a lei complementar, que cria normas gerais, é lei da federação e não da União, emprestando esta seu aparelho legislativo à Federação, que, por maioria absoluta, das Casas Legislativas da própria Federação (Senado) e do povo (Câmara), produz uma lei de dignidade legislativa superior à lei ordinária (Comentários à Constituição do Brasil, 3º v. Tomo II, Ed. Saraiva, 1993, p. 70/71).*

*O § 4º do art. 150 da Constituição Federal, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.*

*Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.*

*Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.*

*Ora, Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, IV, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.*

*Exemplificando. Uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel afasta a incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.*

*A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a*

*dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.*<sup>9</sup>

Por esta linha de raciocínio, entendo que todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes, são rendimentos e ganhos imunes. É de se entender que o § 4º é um complemento do § 3º, assim redigido:

*As vedações do inc. 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 exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.*

O que vale dizer, que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados, é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade.<sup>10</sup>

Pela mesma linha de raciocínio, os aluguéis de imóveis de que essas entidades sejam proprietárias, são imunes, pois não afetam a livre concorrência, sobre serem rendimentos de capital destinados a permitir o atendimento dos objetivos sociais das instituições

---

<sup>9</sup> Comentários à Constituição do Brasil, 6º v. ob. cit., p. 205.

<sup>10</sup> Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: *A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, não de outros, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de facto. Destes outros só se livrarão mediante isenção expressa, uma questão diversa. Aqui cuida-se de imunidade, cujo assento é constitucional. A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque seus fins são elevados, nobres, e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação lato sensu* (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, p. 350).

consideradas fundamentais para o atendimento complementar das atividades estatais.

À evidência, os rendimentos de atividades sujeitas ao princípio da livre concorrência, não podem ser alcançados pela desoneração sob risco de criar privilégio inadmissível no direito econômico constitucional e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência. Tais rendimentos, portanto, não são imunes, devendo ser tributados.

Compreende-se, pois, a manifesta inconstitucionalidade da Lei nº 9.532/97, art. 12, § 1º assim redigidos:

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

Que pretende considerar tributáveis rendimentos imunes de entidades de educação e assistência social.<sup>11</sup>

- 
- <sup>11</sup> A juíza Regina Helena Costa sobre a matéria, ao deferir liminar em mandado de segurança, justifica: 2. *Verifico a presença dos pressupostos legais necessários à concessão liminar da medida. A plausibilidade do direito invocado exsurge do fato de que a impetrante enquadra-se como entidade de assistência social sem fins lucrativos (fls. 75/102), sendo beneficiária, portanto, da correspondente imunidade tributária contemplada no art. 150, inc. VI, alínea c, da Constituição da República. Assim, à primeira vista, os §§ 1º e 3º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, afiguram-se inconstitucionais. A uma, porque a imunidade em tela é ampla e as aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável visam, exatamente, a preservação do patrimônio da entidade. E, a duas, porque os requisitos que a entidade deve cumprir, para continuar desfrutando da apontada imunidade devem vir estabelecidos em lei complementar - vale dizer, no Código Tributário Nacional - a teor do art. 146, inc. II, da Lei Maior, parecendo, ainda, pouco razoável, que a entidade sem fins lucrativos, que apresente superavit em determinado exercício, tenha, necessariamente, que destinar tal resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado, não podendo aplicar seus recursos em desenvolvimento de pesquisas ou de outras atividades compatíveis com sua finalidade institucional.*
3. *O periculum in mora, por seu turno, é patente, posto que a eventual concessão da medida ora pleiteada, somente a final, poderá resultar na sua ineficácia, considerando-se ainda que, face ao comprovado à fl. 144, a impetrante possui aplicações financeiras que se vencerão em 2-11-98, antes do término do recesso forense, portanto.*
4. *Isto posto, DEFIRO A LIMINAR para o fim de assegurar à impetrante, o direito de não sofrer retenção do Imposto de Renda na Fonte por ocasião dos créditos e/ou resgate dos rendimentos das aplicações do seu capital de renda fixa ou variável, afastando-se a aplicação do art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/97, bem como da exigência contida no § 3º, do mesmo dispositivo legal, até ulterior decisão (Processo nº 97.0062125-1, Mandado de Segurança, Impetrante: Fundação Bradesco - Impetrado: Delegado da Receita Federal em Osasco, SP 27-12-1997), na mesma linha, há decisões das juízas da Justiça Federal, Dras. Raquel Fernandez Perrini (Processo nº 980004410-8, 3-2-98, 3ª Vara Federal), Tânia Regina Marangoni Zauhy (Processo nº 97.0062184-7, 2-1-98, Impetrante: Sociedade Beneficente Israelita Brasileira - Albert*

É de se lembrar que a referida lei cria novos requisitos não constantes do art. 14 do CTN, o que não se pode admitir, sobre submeter a imunidade, que é a vedação absoluta ao poder de tributar, ao arbítrio do poder tributante, outorgando-se, tal poder, inclusive, o direito de *suspender o gozo da imunidade*, por meio dessa estratégia.

Os arts. 12 a 17 da referida lei exteriorizam magnífico exemplo de como não se deve legislar em matéria tributária, com maculações inúmeras e gravíssimas à lei suprema.

Passo, agora, a responder as diversas questões formuladas:

1) Em face do atrás exposto, a Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997, na criação de requisitos não constantes do art. 14 do CTN e ao fazer incidir imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos de capital vinculados às finalidades essenciais das consulentes e de outras entidades perfiladas em igual regime jurídico, é inconstitucional. Manifestamente inconstitucional.<sup>12</sup>

Os três fundamentos maiores, já os expus nas três considerações preambulares. É de se lembrar que são inumeráveis as decisões judiciais - de 1ª instância, por enquanto - que têm fulminado a aplicação do art. 12, § 1º do mencionado diploma, por terem-no como imaculador da lei suprema. O próprio ex-Secretário da Receita Federal, Osiris Lopes Filho, assim se manifestou a respeito:

*A exigência constitucional é a de que tais instituições não tenham fins lucrativos. A proibição de que elas obtenham remuneração pelas suas atividades é irreal e inconstitucional. A finalidade delas é que não pode ser a de obter lucros. Mas é elementar que, para prestar serviços gratuitos aos necessitados, elas têm de ter recursos para cobrir o custeio dessa gratuidade. Essa nova exigência é*

---

Einstein, 13ª Vara Federal), *Marisa Vasconcelos* (Processo nº 98.0003345-9, Mandado de Segurança, Instituto Adventista de Ensino, 18ª Vara, 28-1-98 - xerox autenticada em meu poder).

<sup>12</sup> O § 4º do art. 150 da Constituição Federal está assim redigido: *As vedações expressas no inc. VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*

*inconstitucional, não apenas por impossibilitar a sobrevivência dessas instituições, mas também por invadir a esfera de atuação da lei complementar por instrumento legal inidôneo, a M.P. Com efeito, a CF, em seu art. 146, II, dispõe que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. É inequívoco que a imunidade, como proibição constitucional de fazer incidir imposto, é uma restrição ao poder de tributar.*

*O Código Tributário Nacional, que tem natureza de lei complementar, em seu art. 14, já disciplina a matéria. A terapêutica governamental é cavalariço. Para eliminar a doença (os desvios de finalidade), mata-se o paciente.<sup>13</sup>*

2) Do ponto de vista da exegese acadêmica da Carta Maior de Leis, o art. 103, inc. IX, permitiria uma das consulentes a proposição de ação direta de inconstitucionalidade da Lei nº 9.352/97, no que concerne às imunidades, não só pela pertinência temática, como por força da representação nacional de todas as fundações.

A interpretação da Suprema Corte, todavia, tem restringido o rol de entidades com legitimidade ativa, sendo que a Confenen - Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - tem sido aquela cuja legitimidade ativa é reconhecida pelo S.T.F., no que concerne à educação superior.

Ocorre que já há uma Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de liminar contra aspectos da Lei nº 9.532/97 de nº 1.802-3, aguardando julgamento, tendo eu obtido do Supremo Tribunal Federal a seguinte informação:

*Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Liminar) 1802-3*

*Origem: Distrito Federal*

*Relator: Sepúlveda Pertence*

---

<sup>13</sup> Artigo *Volupia inconstitucional*, publicado na Folha de São Paulo, 7-12-97, Seção Dinheiro, p. 2.



*Partes: Repte. Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS) (C.F. 103, 01X1)*

*Regdo. Presidente da República - Congresso Nacional.*

### ***Interessado***

### ***Dispositivo Legal Questionado***

*Arts. 12, 13 e 14 da Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.*

*Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.*

*Art. 12 Para efeito do disposto no art. 150, inc. V, 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.*

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

*§ 2º 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;*

*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 5 anos, contados da data de 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 a 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 ele pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias 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 do 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 o artigo.*

§ 3º *Considera-se entidade sem fins lucrativos a que apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.*

Art. 13. *Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de*

*qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.*

*Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, a favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica ou associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.*

#### **Fundamentação Constitucional:**

*Art. 146, II*

*Art. 150, VI, c.*

Como a consulente tem o direito, como interessada direta no resultado da ação, de distribuir memoriais e acompanhar a ação, sugiro que passe, imediatamente, a trabalhar aquela ação, sem que isto fira a ética profissional, na medida em que seu desfecho, qualquer que seja, atingirá diretamente as atividades das consulentes.<sup>14</sup>

Entendo, todavia, *ad cautelam*, que uma das consulentes poderia entrar em contato com o patrono da Confederação Nacional da Saúde, autora da medida de contestação de direito *in abstracto*, comunicando que passará, também, a distribuir memoriais pessoalmente a S. Exas., Ministros da Suprema Corte, pois interessada diretamente no resultado.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> O art. 103 da Constituição Federal está assim redigido: *Podem propor a ação de inconstitucionalidade: ... IX. Confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.*

<sup>15</sup> Celso Ribeiro Bastos esclarece: *No que tange às entidades sindicais, somente as confederações têm legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade. Segundo exigência do art. 535 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), recepcionado pela Constituição Federal de 88, as confederações só podem ser organizadas com um mínimo de três federações. Assim sendo, não há possibilidade de associações, federações ou quaisquer organizações de natureza*

A par da distribuição de memoriais, poderia uma das consulentes representar junto ao Procurador Geral da República, solicitando que patrocinasse os interesses e direitos das fundações consulentes.

3) Examinei os estatutos das fundações filiadas à uma das consulentes e anexados à consulta, entendendo que todas elas, sem exceção, estão protegidas pela imunidade a que se refere o art. 150 inc. VI, alínea c, da Constituição Federal, cuja dicção é a seguinte:

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

...

*VI. instituir impostos sobre:*

...

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

16  
...

---

*sindical de arvorarem em legitimadas para a ação direta de inconstitucionalidade. Nesse sentido é bastante precisa a posição do Supremo: "... das entidades sindicais, apenas as confederações sindicais têm legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade às quais deverão estar organizadas com um mínimo de três federações"(RT, 677:240) (Comentários à Constituição do Brasil, 4º v. Tomo III, Ed. Saraiva, 1997, p. 250).*

<sup>16</sup> Escrevi: A letra c do inc. VI reproduz o Texto anterior, acrescentando à lista de entidades imunes as fundações dos partidos e as entidades sindicais dos trabalhadores, sobre adicionar às instituições de educação e assistência social a expressão sem fins lucrativos, que não constava do art. 19, III, c, do Texto pretérito. Parece-me adequada a inclusão das fundações dos partidos políticos. Conforme a ideologia de cada partido, muitos necessitam defendê-la por entidades paralelas, que possam hospedar pessoas que não gostariam de ter militância partidária, mas que desejariam integrar-se a tais idéias e ideais, além de permitir tais entidades, de forma mais neutra, programas de variada natureza cultural, científica ou social. Algumas das fundações existentes dos partidos políticos têm inclusive prestado decidida colaboração na produção de estudos relevantes para a reflexão de brasileiros em livros, congressos e publicações várias.

Pelos motivos retro-expostos, inclusive por preencherem os requisitos do art. 14 do CTN.<sup>17</sup>

A imunidade a que se refere o art. 150, inc. VI, alínea c da Constituição Federal abrange apenas os impostos e não as demais espécies (taxas, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria).

O art. 195, § 7º, da Lei Maior, assim redigido:

*São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei,*

todavia, estende a imunidade para as entidades de assistência social, devendo-se entender que aquelas entidades que concedem bolsas de estudos para alunos carentes preenchem o caráter beneficente a que se refere a lei suprema.

É de se lembrar que o art. 203, inc. III, da Constituição Federal e no Capítulo II do Título VIII, que cuida da Seguridade Social, faz clara menção à:

*Promoção da integração ao mercado de trabalho,*

promoção esta que não se fará, se não houver educação prévia capaz de possibilitar tal ação do Estado e da comunidade.<sup>18</sup>

*Sobre ser plenamente justificável, abre leque maior de proteção às idéias contra eventuais e momentâneos interesses políticos ou perseguições por parte dos que detêm o poder contra seus adversários, através do instrumental tributário.*

*O mesmo se diga no concernente às entidades sindicais dos trabalhadores para que sua liberdade não seja atingida no contestar e no defender seu direito. Lamenta-se apenas a reticência constitucional em relação às entidades patronais, também suscetíveis de serem perseguidas fiscalmente, se os eventuais detentores do poder tiverem vocação política socialista ou antiempresarial* (Comentários à Constituição do Brasil, 6º v. Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 181).

<sup>17</sup> Tavares Paes explica: *Os eminentes tributaristas Hamilton Dias de Souza e Yonne Dolácio de Oliveira já entenderam que a lei no caso deve ser complementar. Os partidos políticos, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, são pessoas jurídicas de direito público interno em virtude das altas funções que a Constituição lhes atribui no art. 152. Seriam para o mestre como entes auxiliares do Estado* (Comentários, cit., p. 168).

*As instituições educacionais ou assistenciais são as que: 1) não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; 2) aplicam integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; 3) mantêm escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Tais são os requisitos do art. 14 do CTN* (Comentários ao Código Tributário Nacional, 3ª ed., ed. Saraiva, 1986, p. 19/20).

Não vejo, pois, como dissociar o ensino da promoção social, sendo que todas as entidades que ofertem bolsas de estudos a alunos carentes, ao fazê-lo, estão agindo como entidades de assistência social.

É de se lembrar que a Seguridade Social é destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social (art. 194 da Constituição Federal), sendo que a promoção da pessoa para conquistar o mercado de trabalho, está mencionada na seção da *Assistência Social* (arts. 203 e 204 da Constituição Federal).

Não se pode esquecer que a lei suprema não autoriza *isenções*, mas *imunidades*, sendo que há de se entender que a *isenção* do § 7º do art. 195 não é *isenção*, mas autêntica *imunidade*.<sup>19</sup>

Todas as instituições de assistência social são imunes, se preencherem as exigências estabelecidas pelo art. 14 do CTN.

4) A matéria já foi respondida na 3ª consideração que fiz, preambularmente. Os rendimentos e ganhos de capital estão abrangidos pela imunidade do art. 150, inc. VI, alínea c da Constituição Federal.

---

18 José Cretella Júnior inclui também o inc. I do art. 203 para efeitos educacionais, esclarecendo: *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* (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, v. VIII, Ed. Forense Univ. 1993, p. 4.397).

19 Ruy Barbosa Nogueira lembra a lição de Seligman: *Já o grande Seligman, nos EE.UU., tratando, precisamente de explicar a razão dessa imunidade assegurada a tais instituições como estas de assistência social, em várias de suas obras que mereceram traduções e repercussões na Europa, esclareceu, como no texto que a seguir passamos para nosso idioma: IMMUNITAS ou exoneração do MUNUS particular - tornou-se a expressão para designar a exoneração genérica e se perpetuou em nossa categoria moderna IMUNIDADE.*

... *acrescente-se, na época moderna, as exonerações em favor das instituições de caridade, científicas ou de educação, etc., como imunidades que repousam sobre o princípio que considera que elas prestam ou preenchem uma função quase-pública, de modo que essas instituições não poderiam, além dos serviços prestados, ainda serem obrigadas a contribuir suplementarmente com impostos para as receitas públicas* (Edwin R. Seligman, *L'Impôt sur le Revenu*, trad. francesa de W. Qualid, ed. Giard Brière, Paris, 1913, pp. 27/28. Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988, Co-edição IBDT/Resenha Tributária, 1990, p. 92).

Transcrevo liminar concedida em Mandado de Segurança no Processo 1998.39.00.001399-8, Belém, em que S. Exa. Assim refere a exigência descabida:

*"Processo nº 1998.39.00.001399-8*

*Vistos, etc.*

*Em parte, entendo presentes na espécie os requisitos do fumus boni juris e do periculum in mora.*

*Com efeito, muito embora pudesse o Legislador Ordinário definir os requisitos para que uma determinada entidade possa gozar da imunidade em questão, o teor do art. 12 da Lei nº 9.532/97 foi muito além de tal escopo, estabelecendo limitações e condições absurdas para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea c, da Carta de 1988, o que é aberrantemente inconstitucional.*

*Assim sendo, a autora tem o direito de não aplicar seus eventuais superávits no ativo imobilizado, podendo muito bem optar pela formação de reservas de valor, até porque tal conduta não a descaracteriza como entidade sem fins lucrativos.*

*Além disso, é óbvio que suas aplicações financeiras não podem ser tributadas de forma alguma, já que configuram, ao mesmo tempo, patrimônio e renda, estando a salvo de quaisquer impostos criados pela União.*

*Quanto ao perigo na demora, claro está que a impetrante está a sofrer inequívoca violação em seus direitos patrimoniais, circunstância essa que torna necessária a concessão da liminar.*

*Em face do exposto, CONCEDO a liminar requerida, razão pela qual DETERMINO à autoridade coatora que se abstenha de cobrar impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda da impetrante, especialmente aquelas sobre suas aplicações financeiras.*

*Oficie-se imediatamente à instituição financeira referida à fls. 42, a fim de que seja dado cumprimento à presente decisão.*

*Notifique-se a doutra Autoridade Coatora para prestar informações no prazo de 10 dias, cientificando-se da presente decisão, para pronto cumprimento.*

*Após, dê-se vista ao MPF.*

*Intime-se a Impetrante.*

*Belém, 20 de Fevereiro de 1998.<sup>20</sup>*

5) A resposta está na linha do já respondido na questão nº 4. A exclusão da imunidade é inconstitucional. O §1º, do art. 12, da Lei nº 9.532/97 é de manifesta inconstitucionalidade para todas as entidades que preenchem os requisitos indicados no art. 14 do CTN.

A medida judicial é o Mandado de Segurança, em face de a questão ser eminentemente jurídica, lembrando a liminar concedida pela eminente Magistrada Dra. Tânia Regina Marangoni Zauhy da 13ª Vara da Justiça Federal, nos termos seguintes:

*Processo nº 97.0062184-7*

*Insurge-se a impetrante Sociedade Beneficente Israelita Brasileira (Albert Einstein), entidade de assistência social, contra dispositivo no art. 12 da Lei nº 9.532/97, que exclui da imunidade prevista no art. 150, VI, c da Constituição Federal os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*Estão presentes os requisitos legais para a concessão da medida liminar. Os rendimentos obtidos pela impetrante nas aplicações financeiras que realiza estão, a princípio, albergadas pela imunidade tributária, por força do disposto*

---

<sup>20</sup> Encontra-se em meu poder certidão autenticada do referido despacho.



*no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, que assegura relativamente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços das entidades de assistência social, compreendendo-se no conceito de renda o lucro do capital empregado nas instituições financeiras, que presumivelmente será aplicado na consecução de suas finalidades institucionais.*

*A possibilidade de ser ineficaz a medida, se deferida apenas a final, também está presente. Negado o pedido de liminar, sujeitar-se-á a impetrante ao recolhimento do tributo, restando-lhe apenas a via repetitória para reaver o que indevidamente desembolsaram, se procedente seu pedido a final.*

*Isto posto DEFIRO a liminar para assegurar a impetrante Sociedade Beneficente Israelita Brasileira (Albert Einstein) o direito de não se submeter ao desconto do Imposto de Renda na fonte sobre ganhos de capital em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, até ulterior deliberação, assegurada à autoridade coatora ampla fiscalização quanto ao direcionamento dos ganhos assim auferidos, que deverão ser revertidos para as finalidades essenciais da entidade.*

*Oficie-se para as informações.*

*Com o parecer do MPF, voltem conclusos para sentença.*

*São Paulo, 2 de Janeiro de 1998.<sup>21</sup>*

Entendo, todavia, que uma das consulentes poderia impetrar Mandado de Segurança coletivo a favor de seus associados, com Assembléia prévia e concordância deles, em ata que seria anexada ao remédio extremo, para que a Medida apenas beneficiasse fundações mencionadas na Ata.

Está o art. 5º, inc. LXX, assim redigido:

---

<sup>21</sup> Tenho certidão autenticada do referido despacho.

*LXX. o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:*

*a) partido político com representação no Congresso Nacional;*

*b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.<sup>22</sup>*

Os fundamentos para a impetração da medida são todos aqueles constantes do presente parecer, lembrando a liminar concedida pela Juíza Raquel Fernandez Perrini, concedida em caso idêntico, e versada nos seguintes termos:

*"Processo nº 98.0004410-8 (recebi os autos em 2-2-98).*

*Cuida-se de mandado de segurança, onde pretende a impetrante o reconhecimento de sua imunidade, nos termos do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, tendo em vista tratar-se de entidade filantrópica, de caráter assistencial, educacional e cultural, sem fins lucrativos, conforme disposto em seu Estatuto Social.*

*Aduz, em síntese, que a Lei nº 9.532/97, em seu art. 12, determinou a tributação sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, e que, por esta razão, tem o receio de ser compelida ao recolhimento do imposto de renda e do IOF sobre os ativos financeiros que possui em instituições financeiras.*

---

<sup>22</sup> Pinto Ferreira escreve: *É também assegurado o mandado de segurança coletivo em defesa de seus membros ou associados: a) por partido político com representação no Congresso Nacional; b) por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano.*

*Parece-nos também, contrariando a orientação dominante, que cabe mandado de segurança nos casos de litígios decorrentes de relações de trabalho dos servidores da União, inclusive das autarquias e das empresas públicas federais, qualquer que seja o seu regime jurídico, perante a Justiça Federal. (Comentários à Constituição Brasileira, 1º v. Ed. Saraiva, 1989, p. 205/206).*

*Requer, em síntese, o reconhecimento de sua imunidade, deixando de recolher o Imposto de Renda e o IOF incidentes sobre os rendimentos e ganhos de capital mencionados.*

*Entendo presentes os requisitos necessários à concessão da liminar.*

*Com efeito, o art. 150, VI, c, da Constituição Federal, assegura imunidade relativa a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.*

*A imunidade, de seu turno, constitui limitação ao poder de tributar, estando expressamente inserida na Seção II, Capítulo I, Título VI, CF, sendo certo que o art. 146, II, da Carta Magna, atribui à LC a competência para regular referidas limitações.*

*Nessa medida, devem ser observados os comandos veiculados pelo Código Tributário Nacional, que, como é cediço, possui o status de Lei Complementar.*

*Destarte, a impetrante, nos termos da Constituição, é imune a quaisquer impostos incidentes sobre seu patrimônio, renda ou serviços. O conceito de renda, pois, há que ser extraído do art. 43, I, do CTN: considera-se renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.*

*Ora, os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, cuja tributação se pretende, estão compreendidos no conceito legal de renda, podendo-se concluir, à primeira luz, que se encontram albergados pela imunidade.*

*Considere-se, ainda, o disposto nos arts. 1º, 2º, 11, 14, VIII, e 20, de seu Estatuto, dando conta de que a impetrante é entidade declarada de utilidade pública, atende aos requisitos do art. 14, do CTN, presta amparo ao idoso, à*

*gestante, aos adolescentes e ao menor carente, sem qualquer distinção, buscando servir à coletividade.*

*Anote-se, ainda, que o IOF incide nas operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, CF), ficando evidenciado não ser o saque em caderneta de poupança, ou de um depósito bancário qualquer, uma operação de crédito. (Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 11ª ed., ver. At., e ampl., 1996, p. 245).*

*Daí exsurge o fumus boni iuris.*

*Por fim, registre-se que está presente o risco de difícil reparação, uma vez que o deferimento da medida somente a final sujeitará a impetrante ao recolhimento guereado, lançando-a à via repetitória, o que, dada a ausência de fins lucrativos, poderá causar sensíveis prejuízos à sua atividade.*

*Pelo exposto, concedo a medida liminar, para que a impetrante e seus estabelecimentos não sejam submetidos ao desconto do imposto de renda e do IOF incidentes sobre ganhos de capital em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, até ulterior deliberação deste juízo, assegurando-se à ré a ampla fiscalização quanto à reversão dos ganhos assim auferidos para as finalidades essenciais da autora.*

*Requisitem-se informações.*

*Oficie-se às instituições financeiras.*

*Após, ao Ministério Público Federal.*

*S.P. 3-2-1998.<sup>23</sup>*

---

<sup>23</sup> Certidão autenticada do despacho em meu poder.

6) O § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 é versado no seguinte discurso:

*Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destinado o referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.*<sup>24</sup>

À evidência, se nenhuma entidade sem fins lucrativos pudesse manter reservas financeiras, devendo imobilizá-las permanentemente, todas elas, em qualquer dificuldade, sem recursos disponíveis, entrariam em colapso.

Não vejo, portanto, como entender tal dispositivo, sugerindo fórmula que simplesmente inviabilizaria a administração de qualquer entidade imune, lembrando-se que o art. 14 do CTN apenas exige a aplicação dos recursos no país.

Considero, pois, que duas soluções poderão ser ofertadas para a questão.

A primeira é a declaração de inconstitucionalidade, ou seja, o requisito colocado no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 é inconstitucional, pois lei ordinária não pode modificar lei complementar, e esta acrescenta requisito inexistente ao art. 14 do CTN.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone esclarecem que o único requisito para a destinação dos recursos está no art. 14 do CTN, que assim comentam: *O segundo requisito que o art. 14 estabelece para as instituições é a obrigatoriedade de aplicar integralmente no País os recursos para consecução de seus objetivos (art. 14, II). Se a intenção do constituinte, ao conferir a imunidade, foi a de incentivar o desenvolvimento nacional das atividades exercidas pelas entidades mencionadas, é natural que as mesmas apliquem no País os recursos. Por esta limitação, evita-se que, sob o manto da imunidade, instituições promovam desenvolvimento social ou educacional no exterior, em detrimento da atividade que deveria ser realizada no País.* (Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 1997, p. 60).

<sup>25</sup> O Ministro Djaci Falcão em decisão no Supremo Tribunal Federal reduz os requisitos apenas aos do art. 14, ao dizer: *Por outro lado, o fato de haver sido concedida isenção do imposto de renda à suplicante, não tem maior significado.*

*A autora é imune, também, ao prefalado imposto, de acordo com a Constituição. Logo, não há que se falar em isenção, mero favor legal. Considero a isenção dada, uma superfetação, vez que imune ao tributo já é isenta. E sendo imune, que é mais, para que a isenção, que é menos? Aliás, desde a Constituição de 1946 que a autora gozava da imunidade, o que apenas foi mantido pela Carta de 1967 (fls.).*

A segunda é que a criação de reservas ligadas à futura aplicação em ativos imobilizados ou atividades relacionadas com os ativos imobilizados seria a hipótese idealizada pelo legislador ordinário, com o que tais recursos não precisariam ser destinados, de imediato, nem exclusivamente ao ativo imobilizado, mas a outras atividades relacionadas com o ativo imobilizado, ou seja, de rigor, todas.

O argumento que facilitaria tal raciocínio é que o próprio § 1º do art. 12, ao exigir tributação sobre rendimentos do mercado financeiro, esclarece que uma entidade imune pode aplicar seus *superavits* no mercado financeiro sem perder a imunidade, com o que os resultados que lhe permitem tal aplicação não seriam capazes de eliminar a condição de entidades imunes. Reitero, todavia, que o art. 12, § 3º, é, a meu ver, inconstitucional.

Entre as duas hipóteses da inconstitucionalidade ou da constitucionalidade em uma interpretação abrangente, estou convencido de que a tese da inconstitucionalidade é mais evidente, pois se trata de extensão não permitida pelo art. 14 do CTN.<sup>26</sup>

7) Está o art. 15, § 2º da Lei nº 9.532/97, assim redigido:

*Vê-se, pois, que se trata de sociedade civil, com objetivo educacional e que atende aos requisitos especificados no art. 14, ns. I, II e III, do CTN. Daí, o cabimento da imunidade prevista no art. 20, n. III c, da Constituição de 1967 (hoje art. 19, n. III, c, da Emenda Constitucional nº 1).*

*Parece-me oportuno acrescentar que esta Turma já apreciou tese idêntica, acolhendo recurso da Escola Americana do Rio de Janeiro (recurso extraordinário n. 70.541, relatado pelo eminente Min. Barros Monteiro, RTJ 57/274 e 277). Tratava-se de escola, sem fins lucrativos, que cobrava mensalidades dos alunos, filhos de estrangeiros e proporcionava bolsas de estudos aos professores.*

*O acórdão traz a seguinte ementa: Imunidade tributária de que gozam as instituições de educação. Aplicação dos arts. 20, n. III, c, da Constituição de 1967, 19, n. III, c da Emenda Constitucional nº 1, de 17-10-69, e 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).*

*Recurso extraordinário conhecido e provido.*

*Ante o exposto, em preliminar, não conheço do recurso (ac. Un. Da 1ª Turma do Sup. Trib. Fed., em 11-9-73, no rec. Extr. Nº 76.297, rel. Min. Djaci Falcão, in "Ver. Dir. Público vol. 29/118) (Jurisprudência Tributária (CTN), 1º v. Ed. Max Limonad, 1977, p. 53/54).*

<sup>26</sup> Lê-se no livro do T.R.F. da 1ª Região, intitulado *O Código Tributário Nacional Interpretado* (Ed. Saraiva, 1995, p. 14) a seguinte ementa: *EMENTA: ... As entidades fechadas de previdência privada, embora cobrando dos seus associados contribuições mensais a título de remuneração pelos serviços prestados, gozam de imunidade tributária. Basta que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, não se restringindo o benefício às entidades beneficentes (Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 89.02.11156-3) (TRF-2ª Região. MAS 90.02.23138-5/RJ. Rel Juiz Clélio Erthal. 1ª Turma. Decisão: 6-5-91. DJ de 28-5-91, p. 11.974).*

*Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

Como me referi na introdução deste parecer, a imunidade é uma vedação absoluta ao poder de tributar determinada pela Constituição Federal e a isenção é uma desoneração tributária outorgada, o mais das vezes, pelo legislador ordinário e, algumas vezes, pelo complementar, nas normas desse nível de auto-aplicação.

Na primeira figura não nasce crédito, nem obrigação tributária, na Segunda nasce a obrigação, mas não nasce o crédito, nos termos do art. 175 do CTN.<sup>27</sup>

Às semelhanças e diferenças desses dois institutos já me referindo início do parecer. O certo, todavia, é que todas as instituições de educação e assistência social que preencham os requisitos do art. 14 do CTN, estão protegidas pela imunidade e não pela isenção.

8) A Lei nº 9.532/97 não pode alterar dispositivos do CTN, que foi recepcionado pela Constituição Federal. Em 31 anos de vigência, nenhum dos seus arts. (218) foi considerado inconstitucional. Referi-me a esta longevidade da seguinte forma:

*O Código Tributário Nacional é o diploma legislativo sobre direito fiscal melhor redigido de toda a história do Brasil. Desde a sua promulgação, há quase 30 anos, nunca teve declarado inconstitucional qualquer de seus dispositivos.*

*Fruto de longa elaboração, que remonta aos idos da década de 50, teve na figura de Rubens Gomes de Souza seu grande idealizador. O país possuía delineamentos de um sistema na Constituição de 46, mas a variada legislação tributária das 3 esferas autônomas de poder gerava*

---

<sup>27</sup> O art. 175 do CTN está assim redigido: *Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou delas consequente.*

*conflitos de difícil solução, nada obstante a voracidade fiscal à época ser incomensuravelmente menor que a atual. Rubens, espírito superiormente dotado, buscou a sistematização do direito tributário pátrio, redigindo anteprojeto de indiscutível valor, não obstante a preocupação de pormenorização tê-lo feito demasiadamente extenso.*

*O Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF) promoveu ampla discussão do anteprojeto com Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães e Gerson Augusto da Silva sobressaindo nos apoios e críticas ao texto, que, felizmente, foram preservadas para a posterioridade por publicação daquela entidade, hoje Associação Brasileira de Direito Financeiro.*

*O anteprojeto, levado pelo governo Castelo Branco à Câmara dos Deputados, teve em Aliomar Baleeiro seu grande defensor, com decisiva participação na melhoria do texto.*

*Contou-me Gilberto de Ulhôa Canto, em um dos Simpósios de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária de que participou, que Octávio Bulhões, certa vez, ao discutir o anteprojeto com ele, apresentando sugestões que ele impugnava por ferir a Constituição, indagara como era possível governar um país e gerar receitas para a prestação de serviços públicos se tudo era proibido em lei. Nada obstante, a preocupação dos então Ministros Chefes da Economia Octávio Bulhões e Roberto Campos, o texto levado à discussão parlamentar foi de tal grandiosidade, que até hoje perdura sem qualquer mácula de inconstitucionalidade.*

*Lembro-me, também, de que, certa vez, fazendo palestra sobre o sistema tributário na APEC, no Rio, com a presença dos ex-ministros Octávio Bulhões, Roberto Campos, Mário Henrique Simonsen, Ernane Galvêas e do Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Antonio*



*Nader, referi-me a esta perenidade do CTN, ao que Octávio Bulhões, com o humor britânico que mostrou até o fim de sua vida, mais sussurrado que dito, retrucou que, até para ele, fora surpresa a longevidade do CTN.*

*O certo é que o CTN foi diploma legislativo que nasceu após amplo debate entre especialistas, tendo sido escoado de muitas imperfeições, o que só ocorre com um texto legislativo decorrente de necessário tempo de maturação.<sup>28</sup>*

No que a Lei nº 9.532/97 conflitar com o CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, é a lei ordinária, inconstitucional.

9) Os arts. 12, 14 e 28 da Lei nº 9.532/97 que estão assim redigidos:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inc. VI, alínea c, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

...

*Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.*

...

*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:*

---

<sup>28</sup> Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 1997, p. 1/2).

*I. diariamente, sobre os rendimentos produzidos pelos títulos, aplicações financeiras e valores imobiliários de renda fixa integrantes das carteiras dos fundos;*

*II. por ocasião do resgate das quotas, em relação à parcela dos valores mobiliários de renda variável integrante das carteiras dos fundos,*

são incompatíveis com a lei complementar, conforme mencionado no exame do segundo aspecto preambular deste parecer, sendo, portanto, nesta matéria, de manifesta inconstitucionalidade.<sup>29</sup>

Matéria reservada a lei complementar só pode ser tratada pela legislação complementar e por nenhuma outra, não se aplicando à hipótese o § 1º do art. 24 da Constituição Federal, assim redigido:

*§ 1º. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.<sup>30</sup>*

Pois, a matéria tributária, as competências são privativas e não concorrentes.

10) Por tudo o que expus até o presente, todas as entidades consulentes estão protegidas pela imunidade do art. 150, inc. VI, letra c da Constituição Federal.

11) Como já respondi na questão 3, todas as entidades que preenchem os requisitos do art. 14 do CTN gozam de imunidade do § 7º do art. 195 quanto às contribuições sociais, sendo

<sup>29</sup> EMENTA: ... I - Nos termos da Súmula 5 deste egrégio Tribunal: *preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN e desde que não distribuam lucros, as instituições de previdência privada gozam da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, c, da Carta Magna de 1988 (art. 19, III, c, da Constituição Federal de 1967), e ainda cobram pelos benefícios e serviços prestados. É o caso...* (TRF-2ª Região. REO 90.02.21837/RJ. Rel. Juiz Arnaldo Lima. 3ª Turma. Decisão: 19-4-93. DJ de 3-6-93, p. 21.215) (Código Tributário Nacional Interpretado, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Ed. Saraiva, 1995, p. 14).

<sup>30</sup> Escrevi: *A competência concorrente só pode ser exercida pelas diversas entidades da Federação, na medida em que os veículos legislativos sejam do mesmo nível, ou seja, lei ordinária. Não há competência concorrente sempre que a Constituição impuser lei complementar para regular determinada matéria, posto que tal imposição torna privativa a competência da União para produzir, por maioria absoluta, o veículo diferenciado eleito pelo legislador supremo* (Comentários à Constituição do Brasil, 3º v. Tomo II, Ed. Saraiva, 1993, p. 70).

entidades imunes, desde que cuidando de assistência social, ou seja, concedendo bolsas de estudos a alunos carentes.

Como comentei atrás, ao referir-me que a educação, é fundamental, para permitir que seja o assistido socialmente integrado no mercado de trabalho (art. 203, inc. III), e na proteção à família (inc. I do art. 203), à nitidez, todas elas gozam da imunidade quanto às contribuições sociais referidas.

O caso do § 7º do art. 195 é de imunidade e não de isenção, apenas outorgável pelo legislador ordinário e, em casos excepcionais, pelo legislador complementar e nunca pelo constituinte. O vocábulo utilizado pelo constituinte de *isenção* em lugar da imunidade do § 7º é lapso que a doutrina e a jurisprudência já corrigiram.<sup>31</sup>

Por todo o exposto, entendo que as entidades consulentes são imunes do imposto sobre a renda e, aquelas que concedem bolsas de estudos para parte do corpo discente com carências financeiras, são imunes de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social.

---

<sup>31</sup> Assim a equipe da Price comenta o § 7º do art. 195: *As entidades beneficentes de assistência social já gozam de imunidade tributária nos termos do art. 150, VI, c. De acordo com o presente dispositivo, pode-se dizer que, aquelas que atenderem às exigências legais, terão sua imunidade tributária estendida ao campo de incidência destas contribuições* (A Constituição do Brasil 1988, Ed. Price Waterhouse, 1989, p. 776).