

A Imunidade Tributária da Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados-MG

Sacha Calmon Navarro Coêlho
Misabel Abreu Machado Derzi

1. Exposição dos Fatos

A Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados do Brasil, seção de Minas Gerais, doravante denominada CAA, requereu o reconhecimento de sua imunidade tributária a impostos junto ao Município de Belo Horizonte/MG, mas teve seu pedido negado. A base para o indeferimento foi parecer exarado pela Procuradoria do Município com base nos seguintes argumentos:

- a) mesmo que a CAA/MG fizesse jus à imunidade, apenas os imóveis que estivessem “julgidos à sua finalidade precípua” estariam imunes ao IPTU;
- b) a CAA/MG exige contraprestação pelos serviços que presta a beneficiários determinados, incorrendo na restrição do art. 150, parágrafo 3º da Constituição, desfigurando a natureza pública de suas atividades;
- c) reitera a ausência de assistência social, na medida em que o serviço é prestado para um grupo determinado de pessoas, mediante contraprestação.

A avaliação do Fisco quanto aos dados fáticos e jurídicos da questão é de todo infundada. Ao contrário, a CAA *faz jus à imunidade*, fundamentada em dois comandos diferentes da Constituição da República, cada um deles bastante em si, e está por isso protegida contra a incidência de impostos sobre a sua renda, serviços e patrimônio, a saber:

- como autarquia federal, está abrangida no art. 150, VI, “a”, que proíbe à União, aos Estados e aos Municípios, tributar-lhe as rendas, os serviços e o patrimônio, por meio de impostos;
- ainda que não estivesse protegida pela imunidade recíproca, razão suficiente, isoladamente, para afastar qualquer pretensão tributária do Município, a CAA faria jus à imunidade do art. 150, VI, “c”, como instituição de assistência social, sem fins lucrativos, por preencher integralmente os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Veja-se que a questão aqui analisada se restringe à imunidade no que tange a impostos (embora a CAA, como instituição beneficente de assistência social, se o quisesse, também poderia ser alcançada pela imunidade do art. 195, parágrafo 7º, da Constituição, no que tange às contribuições de custeio da Seguridade Social).

2. Da Natureza da Regra de Imunidade e a Prevalência do Elemento Teleológico de Interpretação

Antes de tudo, é preciso entender bem o conceito de imunidade em nosso Ordenamento Jurídico. Veja-se *Curso de Direito*



Sacha Calmon Navarro Coêlho
é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ (Faculdade Nacional de Direito), Doutor em Direito Público pela UFMG, Presidente Honorário da ABRADT e Vice-presidente da ABDF.



Misabel Abreu Machado Derzi
é Professora Titular de Direito Tributário da UFMG, Doutora em Direito Público pela UFMG, Professora Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos e Presidente da ABRADT.

Tributário Brasileiro, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, de Sacha Calmon, p. 140, ora transcrito:

“No dizer de Souto Maior Borges, ‘*ao proceder à repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo tributável reservado à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios certos bens, pessoas e serviços, obstando assim - com limitar o âmbito de incidência da tributação - o exercício das atividades legislativas do ente tributante.*’ (José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 1ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, pág. 206).”

A doutrina, em peso, posiciona a imunidade no capítulo da competência; Pontes de Miranda preleciona:

“A regra jurídica da imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie.” (*Questões Forenses*, t. 3, p. 364; idem, *Comentários à Constituição de 1946*, vol. 1, Max Limonad, 1953, p. 156)

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso mestre, não discrepa:

“As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.” (*Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 262)

Geraldo Ataliba, de saudosa memória (*Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*, São Paulo, RT, 1964, p. 231), aduz que “imunidade é ontologicamente constitucional” e que só “a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário”.

Gilberto de Ulhôa Canto, de pranteada memória (*Temas de Direito Tributário*, vol. 3, Rio de Janeiro, Alba, 1964, p. 190), reforça-o com dizer que:

“imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional... portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas”.

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e limite. Nos países que adotam constituições rígidas, como o Brasil, a imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, delimita o campo tributável posto à disposição do ente tributante. Assim, a imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Nas partes dedicadas ao Direito Tributário na Constituição não se encontra a expressão “imunidade”. Sua utilização é construção doutrinária e jurisprudencial que agrega sob esse nome uma categoria especial de enunciados constitucionais: Veja-se: Misabel Abreu Machado Derzi, *Notas de Atualização à Obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed. Rio de Janeiro, 2006, pp. 226-7.

“1. É regra jurídica, com sede constitucional;

2. É delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;

3. Obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;

4. Distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar (Assim lecionam Pontes de Miranda. *Comentários à Constituição de 1946*, Max Limonad, 1953, vol. 1. p. 156; Geraldo Ataliba. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*, São Paulo. Revista dos Tribunais, 1964, p. 231; Gilberto de Ulhôa Canto. *Temas de Direito Tributário*, Rio de Janeiro. Ed. Alba, 1964, vol. 3 p. 340; José Souto Maior Borges. *Isenções Tributárias*, 1ª ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 206; Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. Rio de Janeiro. 1990, p. 304; Paulo de

Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo. Saraiva, 1991. p.117; Bernardo Ribeiro de Moraes. *Sistema Tributário na Constituição de 1969*, RT, 1973, p. 467; Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*. 5ª ed., Saraiva, p. 172; Ormezindo Ribeiro de Paiva. *Imunidade Tributária*. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1981.”

A partir dessas características, as imunidades são conceituadas da seguinte forma:

“A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas, concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.

(...)

O que é imunidade? É norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido, em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto só inteligível, se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder...

(...)

O que é preciso registrar é que as imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem. Nesse sentido, elas são:

- endógenas, em relação às normas de competência tributária, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para reduzir-lhes o âmbito eficaz;
- negações parciais, um *non sense* se analisadas isoladamente, pois não se prestam a ditar as diferenças especificantes de cada espécie de competência tributária (assim como as isenções, por serem também negações parciais, não contêm a diferença especificante de cada espécie de tributo).”

Tal limitação negativa à competência tributária dos entes federativos é inegavelmente inspirada em princípios constitucionais informadores da estrutura do próprio Estado Democrático de Direito, ou seja, “as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram”. Nesse sentido, a lição de Regina Helena Costa:

“As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito.

A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.

Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática - vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio da liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade. Portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível.”¹

Portanto, a regra de imunidade deve ser interpretada para se proteger o princípio fundamental que a inspira, ou seja, deve-se perquirir seu elemento teleológico, para alcançar efetivamente o princípio informador. Nesse sentido, é toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

- a) RE 102.141 (relator o Ministro Carlos Madeira, 2ª T., DJ 29.11.1985): “em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se

¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 117.

a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados”.

b) RE 174.476 (relator o Ministro Marco Aurélio, Pleno, *DJ* 12.12.1997): “as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva”.

c) RE 237.718 (relator o Ministro Sepúlveda Pertence, Pleno, *DJ* 06.09.2001): “interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais, que inspiram limitações ao poder de tributar”.

Exemplo de tal interpretação ampla, mas totalmente afinada com os princípios e valores prestigiados pela Constituição, encontra-se no entendimento sumulado da Corte Constitucional, segundo o qual a vinculação dos imóveis da pessoa imune a suas atividades essenciais poderá ser indireto, desde que os frutos da locação sejam totalmente revertidos em favor daquelas mesmas atividades. Confira-se:

“*Súmula 724*: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Ora, a CAA funda seu pleito em dois preceitos imunitórios, qual seja, a imunidade recíproca (CF; art. 150, VI, “a”) e a imunidade das entidades de assistência social (CF; art. 150, VI, “c”). Em relação a ambos, militam em seu favor a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Passemos então a analisá-los.

3. Da Imunidade Recíproca e a Natureza da CAA/MG

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.”

A imunidade recíproca se fundamenta em dois princípios: o Federativo e a capacidade contributiva. Pelo primeiro, busca-se implementar a isonomia entre os entes federativos, impedindo a submissão recíproca à tributação. Pelo segundo, reconhece-se que todo o patrimônio, renda e serviço do ente público voltam-se para a consecução de seus objetivos constitucionais, não estando disponíveis ao pagamento de tributos. Não há presunção de riqueza em recursos que já estão previamente afetados ao bem comum.²

A regulamentação dessa imunidade pela Constituição de 1988, no entanto, cuidou de prever as hipóteses de descentralização administrativa, ou seja, delimitou as hipóteses de extensão e restrição da imunidade aos entes da Administração Pública indireta nos parágrafos 2º e 3º do art. 150, a saber:

“§ 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.

² Nesse sentido, mais uma vez, a posição de Mísabel Derzi: “A imunidade recíproca responde a dois princípios constitucionais igualmente intangíveis, por meio de emenda constitucional: ao princípio federal e ao princípio da igualdade (que, no Direito Tributário, deve ser examinado prevalentemente segundo o critério da capacidade econômica). Quer se examine o tema sob um ângulo - o da isonomia política dos entes da Federação - quer sob outro - o da inexistência de capacidade econômica, a imunidade intergovernamental obriga e não pode ser reduzida por modificação posterior que altere o Texto Constitucional originário. Na Constituição brasileira, a imunidade recíproca não se fundamenta em um ou outro, mas ao contrário, no duplo princípio, no federal e na ausência de capacidade econômica, ambos limitadores da faculdade de emendar ou de revisar a Carta, própria do Poder Legislativo derivado.” (Cf. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro, 2006).

§ 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.”

Dos dispositivos transcritos podemos extrair que a imunidade ora analisada refere-se às diversas pessoas estatais da seguinte maneira:

- beneficiários primários da imunidade: os entes políticos (Administração direta), *i.e.*, União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- beneficiários secundários da imunidade: as autarquias, fundações e empresas públicas, sem finalidades lucrativas, exercentes de serviços públicos, em regime de delegação, pouco importando que cobrem tributos, ou preços e tarifas;
- excluídos da imunidade: as empresas de capital misto, as empresas públicas (e privadas, por óbvio) concessionárias de serviços públicos e as empresas públicas que explorem atividades econômicas, com finalidade lucrativa.

A norma do parágrafo 2º, extensiva, alarga a abrangência da imunidade às autarquias e fundações, no respeitante às suas atividades essenciais.

Finalmente, a norma do parágrafo 3º, restritiva, proíbe que a imunidade seja cogitada relativamente aos particulares concessionários, inclusive através de empresas de capital misto, de serviços públicos concedidos (onde o suposto do lucro é insofismável) e aos *empreendimentos econômicos* remunerados pela cobrança de preços ou tarifas.

Ora, a CAA/MG é regulamentada pela Lei nº 8.906/94, que trata do estatuto da Advocacia e da OAB, nos seguintes dispositivos:

“Art. 45. São órgãos da OAB:

(...)

IV - As Caixas de Assistência dos Advogados.

(...)

§ 4º As Caixas de Assistência dos Advogados, dotadas de personalidade jurídica própria, são criadas pelos Conselhos Seccionais, quando estes contarem com mais de mil e quinhentos inscritos.

(...)

Art. 58. Compete privativamente ao Conselho Seccional:

(...)

II - Criar as Subseções e a Caixa de Assistência dos Advogados;

III - Julgar, em grau de recurso, as questões decididas por seu Presidente, por sua diretoria, pelo Tribunal de Ética e Disciplina, pelas diretorias das Subseções e da Caixa de Assistência dos Advogados;

IV - Fiscalizar a aplicação da receita, apreciar o relatório anual e deliberar sobre o balanço e as contas de sua diretoria, das diretorias das Subseções e da Caixa de Assistência dos Advogados;

(...)

XV - Intervir nas Subseções e na Caixa de Assistência dos Advogados;

(...)

Art. 62. A Caixa de Assistência dos Advogados, com personalidade jurídica própria, destina-se a prestar assistência aos inscritos no Conselho Seccional a que se vincule.

§ 1º A Caixa é criada e adquire personalidade jurídica com a aprovação e registro de seu estatuto pelo respectivo Conselho Seccional da OAB, na forma do regulamento geral.

§ 2º A Caixa pode, em benefício dos advogados, promover a seguridade complementar.

§ 3º Compete ao Conselho Seccional fixar contribuição obrigatória devida por seus inscritos, destinada à manutenção do disposto no parágrafo anterior, incidente sobre atos decorrentes do efetivo exercício da advocacia.

§ 4º A diretoria da Caixa é composta de cinco membros, com atribuições definidas no seu regimento interno.

§ 5º Cabe à Caixa a metade da receita das anuidades recebidas pelo Conselho Seccional, considerado o valor resultante após as deduções regulamentares obrigatórias.

§ 6º Em caso de extinção ou desativação da Caixa, seu patrimônio se incorpora ao do Conselho Seccional respectivo.

§ 7º O Conselho Seccional, mediante voto de dois terços de seus membros, pode intervir na Caixa de Assistência dos Advogados, no caso de descumprimento de suas finalidades, designando diretoria provisória, enquanto durar a intervenção.

(...)

Art. 64. Consideram-se eleitos os candidatos integrantes da chapa que obtiver a maioria dos votos válidos.

§ 1º A chapa para o Conselho Seccional deve ser composta dos candidatos ao conselho e à sua diretoria e, ainda, à delegação ao Conselho Federal e à Diretoria da Caixa de Assistência dos Advogados para eleição conjunta.”

Dos dispositivos extrai-se a conclusão de que a CAA/MG é integrante da própria OAB, é órgão dela, segundo o art. 45, IV, da Lei federal. A personalidade jurídica própria a que alude o art. 62 não deve ser compreendida em seu sentido comum, mas dentro da especificidade da disciplina legal. Com efeito, até mesmo tal personalidade só se verifica enquanto a CAA/MG se vincula à OAB, na medida em que o art. 62, parágrafo 1º, exige o registro da CAA/MG na própria OAB, e não segundo as regras do Código Civil, no registro comum das pessoas jurídicas.

Além da criação, que se dá no seio da OAB, também a eleição dos membros, a fiscalização, a intervenção, a extinção, o custeio e a destinação do seu patrimônio nesta hipótese são inteiramente vinculados à OAB.

Logo, a CAA/MG tem a mesma personalidade jurídica da OAB, na medida em que constitui uma parte integrante desta, pois não tem existência nem funcionamento se dela desvinculada.

Nesse sentido a jurisprudência:

“(…)

3. É competente a Justiça Federal para o processamento e julgamento das ações promovidas contra Caixa de Assistência de Advogados, nos termos do art. 45, IV, da Lei 8.906/94, tendo em vista ser órgão vinculado à OAB.

4. Conflito conhecido para se declarar a competência do Juízo Federal da 24ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais, suscitante.” (CC 38.230/MG, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 09.03.2005, *DJ* 18.04.2005, p. 206)

“Conflito de Competência. Caixa de Assistência dos Advogados. Órgão vinculado à OAB. Autarquia Federal.

- Compete à Justiça Federal apreciar as causas em que figurem como partes as caixas de assistência de advogados, por serem órgãos vinculados à OAB, cuja natureza jurídica é de serviço público.

- Conflito conhecido para declarar a competência do Juízo Federal da 26ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Minas Gerais para processar e julgar o presente feito.” (CC 39.975/MG, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Primeira Seção, julgado em 13.12.2004, *DJ* 28.02.2005, p. 179)

“Processual. Conflito de Competência. Juízos Federal e Estadual. Caixas de Assistsências dos Advogados. Órgão da OAB. Lei 8.906/94, art. 45, IV.

- É da competência da Justiça Federal o julgamento das ações propostas contra Caixa de Assistência dos Advogados, nos termos do Art. 45, IV, da Lei 8.906/94.” (CC 38.927/MG, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Corte Especial, julgado em 23.10.2003, *DJ* 31.05.2004, p. 167)

Portanto, sendo órgão integrante da própria Ordem dos Advogados do Brasil, como reconhecido pelo STJ, à CAA/MG é aplicável o mesmo regime jurídico tributário da OAB. E

temos a convicção de que a OAB se enquadra na regra extensiva do parágrafo 2º do art. 150 da Constituição, não sendo de se cogitar, ao contrário do exposto no parecer da Procuradoria Municipal, de qualquer cobrança pelos serviços prestados, dada sua natureza e finalidade eminentemente públicas.

Isso porque a OAB é autarquia federal especial, incumbida do exercício de relevante atividade pública, conforme art. 44 da Lei nº 8.906/94:

“Art. 44. A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), serviço público, dotada de personalidade jurídica e forma federativa, tem por finalidade:

I - defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas;

II - promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil.

§ 1º A OAB não mantém com órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico.”

Reconduzindo a questão aos fundamentos da imunidade, é indubitado afirmar que a CAA/MG, inserida no contexto da OAB, exerce tanto atividades públicas atribuídas à União, não devendo então suas atividades ser oneradas com tributação por outros entes, por razões federativas, como também demonstra absoluta ausência de capacidade econômica, na medida em que todos os seus recursos estão destinados àquela atuação, imposta por lei, e não estão disponíveis para qualquer tipo de consumo ou, muito menos, pagamento de tributos.

De acordo com a lei federal que a regula, a CAA cumpre as atribuições legais de assistência aos advogados carentes. A forma de custeio de tais atividades é imposta pela mesma lei, nos seguintes termos: “Art. 62 (...) § 5º Cabe à Caixa a metade da receita das anuidades recebidas pelo Conselho Seccional, considerado o valor resultante após as deduções regulamentares obrigatórias.”

Ora, somente podem pagar as respectivas anuidades obrigatórias, verdadeiros tributos constitucionalmente previstos, os advogados dotados de capacidade contributiva para isso, razão pela qual as anuidades são canalizadas para beneficiar os advogados assistidos, exatamente aqueles necessitados, carentes de assistência social.

A assistência prestada pela CAA/MG está muito próxima da assistência pública, disciplinada na Constituição, pois

a) não cobra para prestar assistência social aos advogados carentes, sendo custeada por meio das anuidades obrigatórias, pagas pelos inscritos não carentes, em favor daqueles necessitados;

b) não é instituto previdenciário, que se alimenta do pagamento do prêmio do seguro, para socorrer com aposentadoria e pensão os seus próprios segurados. Ao contrário, a CAA/MG não cobra dos próprios advogados carentes a própria contribuição obrigatória, por absoluta falta de capacidade contributiva dos beneficiários assistidos;

c) na verdade, paralelamente, a OAB/MG oferece, a título facultativo, a possibilidade de contribuições adicionais, às quais podem aderir, voluntariamente, aqueles advogados que desejarem e puderem participar de um seguro-previdenciário, implementado por meio de convênio com instituição bancária e totalmente independente. Como já alertamos, tal seguro previdenciário é gerido, usufruído e controlado por seguradora privada e não pertence à OAB. Os frutos dessa atividade pertencem à seguradora privada, não à OAB, nem tampouco à CAA.

Enfim, a CAA não pratica previdência, mas tão-somente assistência social, no sentido clássico do termo: tira dos advogados favorecidos para dar em favor dos carentes, tudo isso, em cumprimento à lei federal em vigor.

Quer por suas funções complementares às públicas, quer por sua natureza autárquica, a CAA/MG subsume-se na imunidade do art. 150, VI, “a”, da Constituição, não podendo seu patrimônio submeter-se à tributação pelo Município de Belo Horizonte.

Quanto ao fato da destinação dos imóveis, analisaremos a situação ao final, de maneira conjunta à imunidade das entidades de assistência social.

4. Da Imunidade das Instituições de Assistência Social. A CAA/MG é Órgão de Assistência Social, não é Instituição Previdenciária

4.1. Dos conceitos de instituição e assistência social, do art. 150, VI, “c”

Se a CAA não fosse uma autarquia federal, pessoa jurídica de direito público, o que de fato é, ainda gozaria da imunidade por força do art. 150, VI, “c”, da Constituição, que veda a tributação de pessoas jurídicas privadas, como os sindicatos, os partidos políticos e as “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

A CAA é instituição sem fins lucrativos, voltada à assistência social dos advogados carentes, que cumpre religiosamente os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, a saber:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de 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.”

Aliás, não está em discussão a inobservância de tais requisitos do art. 14 do CTN, acima enumerados, já que eles são fielmente observados pela CAA. Nem tampouco a Procuradoria do Município de Belo Horizonte levantou qualquer dúvida a respeito.

A grande questão levantada refere-se ao conceito de assistência social, a merecer a imunidade, à luz da Constituição e da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal. Vejamos, então, os conceitos-chave, que são o de *instituição* e o de *assistência social*.³

“Para Bronislaw Malinowski, cada instituição desempenha ao menos uma função social e satisfaz uma necessidade social estabelecida. Os seres humanos nascem ou penetram em grupos tradicionais já formados. Ou, de outro modo, às vezes eles organizam ou instituem tais grupos. O estatuto de uma instituição representa ‘o sistema de valores para a consecução dos quais os homens se organizam ou se filiam a organizações já existentes’. Distingue-se da função, ‘que é o resultado integral das atividades organizadas naquilo em que se distingue do estatuto’. O autor apresenta dois axiomas:

A) cada cultura precisa satisfazer as necessidades biológicas do homem e prover-se para a regulação do seu desenvolvimento;

B) cada conquista cultural representa um aumento do valor instrumental da fisiologia humana, referindo-se direta ou indiretamente à satisfação de uma necessidade corporal.

Ainda segundo Malinowski, ‘nenhum elemento, traço, costume ou idéia é definido ou pode ser definido, exceto se colocando-o no seu ambiente institucional real e relevante... A instituição é a unidade real da análise cultural.’

Instituições, dessarte, para o Direito Tributário, em tema imunitório, são organizações políticas ou religiosas, de educação ou assistência social, por subsunção a critérios tomados da teoria das organizações sociais (No plano especificamente jurídico da imunidade das instituições de edu-

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 312.

cação e assistência social, quer se queira doutrina, quer se colime referência bibliográfica, o melhor repositório indicativo ainda é o livro de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, clássico sobre o tema). As informações sobre as correntes sociológicas mencionadas neste item podem ser encontradas com maior desenvolvimento no verbete ‘instituições’ in *Enciclopédia Britânica*.”

Logo, instituição é organização jurídica que se funda sobre uma função, uma finalidade a ser exercida, não importando as pessoas que a constituem ou a forma adotada (se fundacional ou associação...).

E a CAA/MG é uma instituição, na medida em que foi criada, com base em lei federal, para desempenhar atividade de interesse público - a assistência a advogados carentes - no seio da OAB. Não desnatura qualquer de seus aspectos as pessoas que a integram, uma vez que a finalidade é que lhe é característica.

Já o conceito de assistência social gerou maiores controvérsias. Muito já se falou sobre a polissemia da expressão na Constituição da República, em especial em sua redação original: (i) conforme art. 203, a assistência social não tem caráter contributivo, e será prestada pelo Estado, sendo gratuita aos que dela necessitarem; (ii) já no art. 149, parágrafo único (redação original) possibilitava-se a instituição de contribuição para financiamento da assistência social dos servidores públicos, em contradição com o anterior; (iii) finalmente, no art. 240, se autoriza a sua prestação por meio de entidades de direito privado. Posteriormente, com a Emenda Constitucional nº 41/03, a contradição entre o parágrafo único do art. 149 e o art. 203 foi corrigida.

Assim, com a promulgação da Constituição de 1988, surgem problemas hermenêuticos, em relação às instituições de previdência privada fechada - os fundos de pensão - que, por força de lei, não têm finalidades lucrativas, embora se formem mediante contribuição de seus filiados e atinjam um círculo restrito de beneficiados. Antes do Texto Constitucional em vigor, a imunidade se estendia às instituições de assistência social, mas as expressões assistência social e previdência social não tinham um conteúdo delimitado naquele contexto. Ao contrário, podia-se sustentar consistentemente que a assistência abrigava a previdência social. É que assim estava redigido, originalmente, o art. 149, parágrafo único da Constituição:

“Art. 149 (...)

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.”

Portanto, na redação originária do parágrafo único do art. 149, hoje alterada,⁴ permitia-se cobrar para custear os sistemas de previdência e assistência social, o que parece ter representado uma quebra do sentido adotado no art. 203 da mesma Constituição.

Seja como for, é evidente que não havia um sentido inequívoco, incontestável, entre a redação do art. 149 (original), que permitiria a cobrança de tributo próprio para custear os sistemas de previdência e assistência social estadual e municipal, e a redação do art. 203. Esse último claramente estabelece, como único critério para a prestação da assistência social, o da necessidade, independentemente do pagamento de contribuição. Não é que o artigo referido proíba a cobrança. É que, como o critério é o da necessidade, portanto o da carência de recursos ou incapacidade dos assistidos, o pressuposto lógico e coerente é que não haja cobrança de contribuição. E foi à luz de tal polêmica que o STF decidiu sobre a imunidade dos fundos de pensão.

⁴ O parágrafo único do art. 149, renumerado para parágrafo 1º, ostenta a seguinte redação atual: “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.” (Emenda Constitucional nº 41/2003)

Naquela ocasião, tivemos a oportunidade de sustentar firmemente a imunidade em favor dos fundos de pensão (Cf. Misabel Derzi e Sacha Calmon, “A Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão) e a Constituição de 1988”, *Pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1995).

Entretanto, examinando a matéria, o Supremo Tribunal Federal não reconheceu a imunidade do art. 150, VI, “c”, em favor dos fundos de pensão, ou seja, das entidades fechadas de previdência privada, sem fins lucrativos, embora cumprissem elas os requisitos constantes do art. 14 do CTN. Em sua primeira decisão plenária, a Corte Suprema baseou-se em que a entidade de assistência social deve obedecer aos critérios da *universalidade* (o que se choca com o fato de serem fechados os fundos de pensão) e *gratuidade* (o que contraria a exigência de contribuição para o recebimento dos benefícios previdenciários). Confira-se a ementa da decisão daquela Corte Suprema, no Recurso Extraordinário 202.700-6/DF:

“Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Previdência Privada. Imunidade Tributária. Inexistência.

1. 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.

2. 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 seus estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, *conditio sine qua non*, para a respectiva integração no sistema.

Recurso extraordinário conhecido e provido.” (Rel. Ministro Maurício Correa, Plenário, por maioria de votos, decisão 08.11.2001, *DJ* 01.03.2002)

O entendimento firmado se deu por maioria de votos e a oscilação da Corte Suprema foi notável. Depois de exigir, claramente, o cumprimento de dois requisitos para a identificação das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, abrigadas pela imunidade, a *universalidade* e a *gratuidade*, pouco tempo depois, a Corte dispensou o primeiro requisito, da universalidade, e reconheceu a imunidade tributária do art. 150, VI, “c”, em favor da Comshell Sociedade de Previdência Privada Fechada, no Recurso Extraordinário 259.756, ao argumento de que aquela entidade é mantida exclusivamente pela contribuição dos empregadores em benefício de seus empregados. Exigência de pagamento de uns em favor de outros. Ora, reconheceu-se a imunidade para uma instituição fechada (não universal), além de ser previdenciária. Confira-se:

“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. Ministro Marco Aurélio, *DJ* 29.08.2003)

Para reduzir as oscilações, o Supremo Tribunal Federal sumulou a matéria, a saber:

Súmula 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.”

A Súmula deixa claro que os fundos de pensão, embora sejam entidades de previdência fechada, gozam da imunidade se forem sustentados exclusivamente por meio de contribuições dos empregadores. O requisito da *universalidade*, com que, inauguralmente, o Supremo Tribunal Federal fundamentara as suas decisões nessa matéria, foi afastado. Ficou as-

sim presente apenas a exigência de *gratuidade*, como ressalta da Súmula 730. Mas a *gratuidade relativa*, ou seja, um segmento pode custear a assistência social (a empresa), desde que os beneficiários sejam outros (os empregados).

Isso significa que é irrelevante que os serviços prestados pela instituição de assistência social imune sejam de natureza alimentar, cultural, educacional, previdenciária, habitacional ou de saúde. O que interessa é que tenham caráter assistencial, ou seja, sejam vertidos em favor de necessitados e, portanto, gratuitamente, ainda que cobrados de outros ou custeados por outros. Com isso, pretendeu a Corte Suprema definir as *instituições de assistência social*, do art. 150, VI, “c”. A exigência da gratuidade total, na história dessa jurisprudência, é inexistente. Em relação aos fundos de pensão imunes, os empregadores são os financiadores.

Também a Corte Suprema não exigiu a gratuidade total nem das instituições de educação, que podem praticar o ensino pago, alguns pagam para que outros se beneficiem gratuitamente, nem dos sindicatos que recebem contribuições obrigatórias dos trabalhadores e voluntárias de seus associados. Não está previsto pelo art. 14 do CTN. É evidente que a idéia de *gratuidade* tenha norteado apenas parcialmente a análise das entidades previdenciárias fechadas, como *instituições de assistência social*. Gratuidade total não, mas contribuições de uns (os empregadores) em favor de outros (os empregados).

Seja como for, o assunto, que desencadeou tão grande polêmica judicial, em relação à CAA, é facilmente solucionado, já que ela:

a) não cobra para prestar assistência social aos advogados carentes, sendo custeada por meio das contribuições obrigatórias dos advogados não carentes, em favor daqueles necessitados;

b) não é instituto previdenciário, que se alimenta do pagamento do prêmio do seguro, para socorrer com aposentadoria e pensão os seus próprios segurados;

c) ao contrário, a CAA/MG não cobra dos próprios advogados carentes a própria contribuição obrigatória, por absoluta falta de capacidade contributiva dos beneficiários assistidos. Na verdade, paralelamente, a OAB/MG mantém, a título facultativo, como já deixamos claro, a possibilidade de contribuições adicionais, a que podem aderir voluntariamente, aqueles advogados que desejarem participar de um seguro-previdenciário, em convênio com instituição bancária e que têm, para isso, capacidade econômica;

d) enfim, a CAA pratica assistência social no sentido clássico do termo: tira dos advogados favorecidos para dar aos carentes, tudo isso, em cumprimento à lei federal em vigor.

Logo, inegável que a CAA/MG enquadra-se como uma instituição de assistência social, na medida em que os benefícios que outorga referem-se nitidamente ao reforço dos direitos fundamentais à saúde, educação, alimentação, à gestante, à infância, à solidariedade aos necessitados, mormente em tempos difíceis como a perda do cônjuge, dentre outros, conforme se lê do art. 17 de seu Regimento.

4.2. O Supremo Tribunal Federal admite a assistência social auto-sustentada até mesmo para as entidades beneficentes de assistência social do art. 195, parágrafo 7º

Assistência social, a nosso ver, significa qualquer atividade destinada a implementar os direitos sociais, referidos de forma não exaustiva (art. 5º, parágrafo 2º da Constituição) no art. 6º da Constituição. Adotando tal entendimento, o STF assim já se pronunciou:

“Esse conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização dessa assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do artigo 195 da

Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional (assim, no ROMS 22.192, relator Ministro Celso de Mello, no RMS 22.360, relator Ministro Ilmar Galvão, e, anteriormente, no MI 232 de que fui relator, os dois primeiros relativos à Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia que presta assistência educacional, e o último com referência ao Centro de Cultura Prof. Luiz Freire)." (Voto do Ministro Moreira Alves no julgamento que referendou, por unanimidade, a decisão monocrática proferida na da ADI-MC nº 2.028/DF, DJ 16.02.2000)

Em resumo, o Supremo Tribunal Federal admite a assistência social auto-sustentada, até mesmo para as instituições *beneficentes* de assistência social, imunes às contribuições sociais no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição.

Existem, então, realidades diferentes. Enquanto o art. 150, VI, "c", refere-se às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, o art. 195, parágrafo 7º, atinge as instituições *beneficentes* de assistência social. Assim, há instituições de educação ou de assistência social que, não sendo *beneficentes*, somente estão abrangidas pela imunidade do art. 150, VI, "c". Outras, sendo instituições *beneficentes* de assistência social, estarão protegidas por ambas, ou seja, pela imunidade dos impostos que incidiriam sobre as suas rendas, serviços e patrimônio, prevista no art. 150, VI, "c", e ainda, ao mesmo tempo, pela imunidade relativa às contribuições sociais, determinada pelo art. 195, parágrafo 7º.

Além disso, o caráter *beneficente* da instituição pode demandar uma interpretação mais profunda e exigir um tratamento mais específico da questão. Essa a razão da existência de um leque maior de requisitos, previstos para o gozo da imunidade do art. 195, parágrafo 7º. Mas, seja como for, o Supremo Tribunal Federal pôs limites à discricionariedade do legislador infraconstitucional.

E, mesmo assim, embora os requisitos para o gozo da imunidade, em relação ao art. 195, parágrafo 7º, sejam mais rígidos, o Supremo Tribunal Federal admite a assistência social auto-sustentada. Em novembro de 1999, pronunciou-se o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao confirmar, à unanimidade, a liminar concedida pelo Ministro Moreira Alves, na ADIn nº 2.028-5/DF, em que aquela Corte reconheceu a inconstitucionalidade material de dispositivos da Lei Ordinária nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, que, modificando a Lei nº 8.212/91, institua novos requisitos ao gozo da imunidade do art. 195, parágrafo 7º, em especial a total gratuidade dos serviços prestados. Aquela Corte definiu o conceito de "entidade beneficente de assistência social", constante do art. 195, parágrafo 7º, realçando ser "(...) relevante o fundamento da inconstitucionalidade material (...) (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade)". Segundo a Corte, exigir exclusividade de serviço gratuito significa um retrocesso no conceito de assistência social auto-sustentável. Além disso, denota uma interpretação equivocada, da parte do legislador infraconstitucional, em relação à imunidade do art. 195, parágrafo 7º, da Constituição, ao supor que detém total liberdade na sua regulamentação, a ponto de jogá-la por terra. Ora, uma imunidade que exige do seu beneficiário agir de modo a inviabilizar suas atividades assistenciais é o mesmo que uma não-imunidade. Assim considerando, o STF suspendeu a eficácia *erga omnes* daquele diploma legal, nos autos da ADIn nº 2.028-5/DF. Confira-se:

"Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

- Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização de assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

(...)

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do 'periculum in mora'.

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.

(...)

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em referendar a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Brasília, 11 de novembro de 1999." (Rel. Ministro Moreira Alves, DJU 16.06.2000)

É importante esclarecer o que, especificamente, o Supremo Tribunal Federal, através do voto lavrado pelo Relator, Ministro Moreira Alves, considerou, por unanimidade, desvirtuar o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social:

"Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade 'seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, inovado a cada três anos'), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta 'na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial', o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei."

Naquela decisão, datada de novembro de 1999, o Supremo Tribunal Federal interpretou a expressão "entidade beneficente de assistência social", constante do art. 195, parágrafo 7º, da seguinte forma: (1) nela incluiu também os serviços de educação e saúde, uma vez que o art. 203 definiu a assistência social, no item I, como "proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice", em sentido amplo - todo tipo de amparo necessário; (2) distinguiu entre filantropia exclusiva e filantropia sem exclusividade, para estender a imunidade a ambas, pois são aquelas instituições que não praticam exclusivamente a filantropia as mais habilitadas financeiramente a prestar beneficência auto-sustentada, não po-

dendo as leis infraconstitucionais, ainda que complementares, anular o conceito de entidade beneficente de assistência social e assim reduzir ou inviabilizar a imunidade; (3) a imunidade não poderá ser limitada ao número de vagas em escolas ou hospitais, cedido gratuitamente, porque isso seria estabelecer limitação na extensão da imunidade, o que a lei não poderá fazê-lo.

O entendimento acima foi inteiramente confirmado em outro julgamento, quando a Corte Suprema suspendeu, liminarmente, a eficácia do art. 19 da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, que mais uma vez apequenava a imunidade do art. 195, parágrafo 7º. A referida Lei nº 10.260/2001 dispunha:

“Art. 19. A partir do primeiro semestre de 2001, sem prejuízo do cumprimento das demais condições estabelecidas nesta Lei, as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados.

§ 1º A seleção dos alunos a serem beneficiados nos termos do *caput* será realizada em cada instituição por uma comissão constituída paritariamente por representantes da direção, do corpo docente e da entidade de representação discente.

§ 2º Nas instituições que não ministrem ensino superior caberão aos pais dos alunos regularmente matriculados os assentos reservados à representação discente na comissão de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º Nas instituições de ensino em que não houver representação estudantil ou de pais organizada, caberá ao dirigente da instituição proceder à eleição dos representantes na comissão de que trata o § 1º.

§ 4º Após a conclusão do processo de seleção, a instituição de ensino deverá encaminhar ao MEC e ao INSS a relação de todos os alunos, com endereço e dados pessoais, que receberam bolsas de estudo.

§ 5º As instituições de ensino substituirão os alunos beneficiados que não efetivarem suas matrículas no prazo regulamentar, observados os critérios de seleção dispostos neste artigo.”

Como se nota, a lei condicionou o gozo da imunidade à observância de critérios irrazoáveis e trazidos por diploma formalmente inválido, que se opunha à jurisprudência reiterada do Pleno da Suprema Corte. Confira-se a ementa da decisão, proferida em 1º de fevereiro de 2002, embora liminarmente, nos autos da ADIn nº 2.545-7/DF:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 12, ‘caput’, inciso IV e 19, ‘caput’, e parágrafos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei nº 10.260, de 13/7/2001. Instituições de ensino superior. Fundo de Financiamento ao estudante de ensino superior (FIES). Exigência, pelo art. 19 da mencionada lei, de aplicação do equivalente à contribuição de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91 na concessão de bolsas de estudo. Violação do disposto no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Imunidade que se estende às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação. Art. 12, ‘caput’ da referida lei. Fixação de condições para resgate antecipado de certificados junto ao Tesouro Nacional. Inexistência de Inconstitucionalidade. Art. 12, inciso IV. Resgate condicionado à ausência de litígio judicial tendo como objeto contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação. Aparente afronta ao art. 5º, XXXV.

1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidades beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas.

(...)

1. Medida Cautelar deferida.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas,

por unanimidade de votos, deferir a medida acauteladora para suspender, com efeito *ex tunc*, o inciso IV do art. 122, e o art. 19 e seus §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, ambos da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001. Brasília, 1º de fevereiro de 2002.”

Merecem registro especial os trechos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie, que consagram um conceito lato de assistência social, e aqueles que repelem as limitações abusivas à imunidade, impostas pela Lei nº 10.260/2001:

“Se assim é, a norma impugnada quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidades beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas. Diz a letra do art. 19:

Art. 19: A partir do primeiro semestre de 2001, sem prejuízo do cumprimento das demais condições estabelecidas nesta Lei, as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei, na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados.

Ou seja, o valor correspondente ao benefício que a Constituição outorgou às entidades beneficentes de assistência social (inclusive educacionais) necessita ser alocado, obrigatoriamente, à finalidade determinada pelo art. 19 da nova lei. Seja essa finalidade a concessão de bolsas de estudo ou qualquer outra, resulta inegável que a legislação ordinária está, por forma oblíqua, a retirar benefício que a Carta Maior estabeleceu em favor dessas instituições.

Não está a nova lei a detalhar ou inovar o rol de exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade. Essas são as que foram postas no art. 55, da Lei 8.212/91. O que a lei nova define é a forma de aplicação de determinada parcela das receitas das entidades. Exatamente aquela parcela que não foi recolhida aos cofres públicos, porque decorre do gozo da imunidade. Basta ver que em seu art. 19, a Lei nº 10.260/01 não fixa critérios antecedentes e necessários ao reconhecimento da imunidade (*prius*), mas, condiciona o uso dos recursos que decorrem do reconhecimento desta mesma imunidade (*posterius*). A norma pretende incidir quando já reconhecido o direito à exoneração, para efetuar verdadeira apropriação do conteúdo econômico daí resultante.

Repete-se aqui, e com maior clareza, o que já forma intentado anteriormente quando editada a Lei nº 9.732/98, que, em seu art. 4º, limitava o gozo da imunidade ‘à proporção das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial’. Quando referendou o já citado despacho concessivo de liminar, que suspendeu a eficácia de tal dispositivo, o Plenário concluiu que ‘a imunidade para a qual a constituição não estabelece limitação em sua extensão o é (limitada) por lei.’”

Logo, inegável que a CAA/MG enquadra-se como uma instituição de assistência social, na medida em que os benefícios que outorga referem-se nitidamente ao reforço dos direitos fundamentais à saúde, educação, alimentação, à solidariedade aos advogados necessitados.

4.3. Da destinação dos imóveis

Conforme se nota do entendimento da Administração, um dos argumentos utilizados foi a destinação dos imóveis, merecedor de tópico específico do parecer da Procuradoria.

Segundo consta, entendeu-se que, em razão dos parágrafos 2º e 4º do art. 150, apenas os imóveis que estivessem afetados às finalidades da CAA/MG seriam beneficiados pela imunidade. O argumento é comumente utilizado pelo Fisco como tentativa de negar ambas as imunidades, tanto a recíproca como a de instituição de assistência social. Eis a redação:

“§ 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*.

(...)

§ 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.*”

Que há de ter a vinculação dos imóveis às finalidades é questão que não se discute. O debate, no entanto, deve ser bem colocado: exige-se a vinculação direta, ou seja, devem os imóveis abrigar as atividades das instituições imunes; ou pode a vinculação ser indireta, quando, por exemplo, os imóveis são alugados a terceiros e a renda obtida é reinvestida nas finalidades da instituição?

A nosso ver, a primeira posição não se sustenta. Ora, não há parâmetro jurídico para se obrigar às instituições que se desfaçam de imóveis que, por qualquer razão, não estejam, naquele momento, abrigando fisicamente suas atividades. Aliás, seria um verdadeiro contrassenso pois, na medida em que tais imóveis são potenciais geradores de receitas para aplicação em suas finalidades, restaria frustrado o desígnio constitucional de propiciar a essas instituições recursos, livres de oneração, para a consecução de suas finalidades. Tal modo de pensar não combina com a assistência social auto-sustentada, prestigiada pelo Supremo Tribunal Federal.

Prevalece então, na jurisprudência, a tese que, fincada na regulamentação do CTN (art. 14, II), entende pela possibilidade de locação dos imóveis a terceiros, desde que toda a receita daí proveniente seja utilizada nas finalidades da instituição.

O entendimento foi sumulado pelo STF:

“Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Note-se que a Súmula foi editada sob a vigência da Constituição de 1988, não havendo que se falar que a mesma instituiu regime mais rigoroso, descaracterizando a imunidade pela locação do imóvel a terceiros.

5. Conclusão

Ante o exposto, entendemos pela subsunção da CAA às duas ordens de imunidade analisadas: a imunidade recíproca e a imunidade das instituições de assistência social, motivo pelo qual é de ser-lhe reconhecida a exoneração tributária de sede constitucional.