

PARECER

Imunidades de Entidades Religiosas e de Assistência Social, sem Fins Lucrativos - Aspectos Constitucionais e de Legislação Complementar e Ordinária

Ives Gandra da Silva Martins
Marilene Talarico Martins Rodrigues

Consulta

As Consulentes, por intermédio de seus respectivos advogados, consultam-nos sobre questões relacionadas à *imunidade tributária* e com a forma de constituição das entidades, esclarecendo que são instituições privadas, de natureza religiosa confessional, que se dedicam à educação, saúde e assistência social, sem fins lucrativos, todas elas constituídas na forma do atual Código Civil (arts. 44 e 53).

A Consulta está assim formulada:

“As entidades confessionais no Brasil, que se dedicam à educação, saúde e assistência social, devem obedecer a alguns critérios legais para que o direito à imunidade tributária seja-lhes reconhecido. Muito se tem discutido a respeito da validade de tais critérios serem estabelecidos por lei ordinária, e esta questão ainda aguarda decisão do Poder Judiciário.

Entretanto, há exigências que constam tanto da legislação ordinária quanto da legislação complementar que versam sobre o assunto. Referimo-nos especificamente à vedação de distribuição de patrimônio, pagamentos a associados e destinação de renda ou recursos. Da legislação, destacamos exemplificativamente os seguintes diplomas:

CTN, art. 14, ‘I’ e ‘II’:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu *patrimônio ou de suas rendas*, a qualquer título; (NR) (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os *seus recursos* na manutenção dos seus objetivos institucionais (...).’

Lei nº 12.101/2009

‘Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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



Ives Gandra da Silva Martins
é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional.



Marilene Talarico Martins Rodrigues
é Advogada em São Paulo e Professora do Instituto Internacional de Ciências Sociais - Centro de Extensão Universitária.

II - aplique suas *rendas*, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

(...)

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto (...).¹

Tais disposições legais têm fundamento naquilo que estabelece o Código Civil Brasileiro^[1-2] quanto às associações e fundações, que, por definição são entidades sem fins econômicos. Elas não se prestam ao enriquecimento pessoal dos seus instituidores.

Entretanto, se interpretadas literalmente as normas em comento entram em conflito com uma realidade própria de algumas congregações religiosas, nas quais seus integrantes dedicam sua vida ao cumprimento de uma missão evangélica que se implementa por trabalho de educação, saúde e assistência social. Na Congregação de uma das Consules, por exemplo, os Irmãos dedicam toda a sua vida à tarefa de tornar Jesus Cristo conhecido e amado por todos, mediante a educação de crianças e jovens, com ênfase para os mais pobres. Para tanto, constituem associações à luz do artigo 53 do CCB que são mantenedoras dos Colégios e outras obras sociais espalhadas pelo Brasil.

Esta opção pela vida religiosa implica em grande desprendimento de valores e interesses materiais, o que não implica em abdicar da própria dignidade e da necessidade imperiosa de alimentos.

A dignidade da pessoa humana, aliás, é Princípio Fundamental da República, inserido logo no artigo 1º da Carta Política.

O direito a alimentos, manifestação clara do Princípio da Dignidade Humana, é reconhecida e inalienável, e tem seu conceito jurisprudencial e doutrinariamente alargado, pois as necessidades básicas do cidadão não se resumem aos alimentos espécie.

Ainda em matéria constitucional, são os religiosos ou leigos de vida consagrada que auxiliam a Administração Pública em seus diversos níveis colimar o desiderato constante no artigo 3º, a saber:

‘Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.’

Por estes motivos (de os religiosos serem coadjuvantes e titulares de direitos fundamentais), parece inaceitável a interpretação literal das normas supracitadas, neste caso, não seria possível. Em abono deste argumento, cumpre referir que o artigo 9, V, ‘c’, do Decreto 3.048/99 (com a redação dada pelo Dec. 4.079/02), estabelece, por um lado, que o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, são segurados obrigatórios da previdência social, a condição de ‘contribuinte individual’.

Por outro lado, numa nítida demonstração de reconhecimento de que o bem jurídico a se proteger é a vida e a dignidade humana, a Ordem de Serviço INSS nº 210, de 26 de maio de 1999 (DOU de 28.06.99), estabeleceu, *ipsis litteris*:

‘8.3.2 - Não serão consideradas como remuneração direta ou indireta, para os efeitos do inciso VII dos pressupostos básicos (Título II, Capítulos I ou II desta OS), os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso e/ou para sua subsistência em condições que independam da natureza e da quantidade de trabalho executado.

8.3.2.1 - São considerados, como gastos com subsistência, entre outros, os valores despendidos a título de alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica e odontológica, desde que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada.’”

¹ “Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.”

² “Art. 62. (...)”

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.”

Em face do exposto, apresentam diversos quesitos de interesse comum das Consulentes e que serão ao final respondidos.

Resposta

Antes de responder as indagações das Consulentes, torna-se necessário examinar o conteúdo da Constituição Federal quanto aos princípios fundamentais da República e a questão da “Imunidade Tributária” como limitação ao poder de tributar, à luz da Constituição e do Código Tributário Nacional.

Os artigos 1º e 3º da CF estabelecem os fundamentos do Estado brasileiro:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a *cidadania*;

III - a *dignidade da pessoa humana*;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.”

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Esse modelo de Estado representa muito mais que um Estado de Direito voltado para a legalidade, mas um Estado Democrático de Direito voltado também para a defesa dos direitos sociais.

O perfil do Estado Democrático de Direito, portanto, é aquele que assegura os direitos e garantias ao cidadão perante o Estado. Entre esses direitos estão a *cidadania* (II) e a *dignidade da pessoa humana* (III).

Um dos subscritores da presente Consulta observa que:

“A *cidadania* é a verdadeira razão de existir de uma Constituição.

A Constituição destina-se ao cidadão, e o cidadão é a razão maior de um Estado Democrático de Direito. Ele é mais importante que o Presidente da República ou que qualquer servidor público, que, como diz a palavra, é um servidor do cidadão. A Constituição deve dizer quais são os direitos do cidadão.

Por essa razão é que se afirma, no Direito Constitucional, que a Constituição é destinada ao cidadão. Ela tem que dar instrumentos para que o cidadão possa usufruir todas as prerrogativas, de todos os direitos e, obviamente, assumir todos os deveres que tem perante os outros cidadãos. Por essa razão é que existe o Estado, e este só pode ser representante dos cidadãos se tiver um governo.”³

Quando se fala em *cidadania*, fala-se em *dignidade da pessoa humana*. O constituinte teve a preocupação de afirmar não só que a Constituição é destinada ao cidadão, mas também que o governo tem de respeitá-lo, numa tentativa de garantir uma nação solidária, onde impere a dignidade do ser humano.

Para assegurar a *dignidade da pessoa humana*, a lei e o Estado deverão respeitar o cidadão e prover as condições necessárias para o ser humano crescer e desenvolver suas potencialidades.⁴

³ Ives Gandra da Silva Martins. *Conheça a Constituição: Comentários à Constituição Brasileira*. Vol. I. Barueri: Manole, 2005, pp. 16/17.

⁴ Obra citada, p. 20.

A dignidade da pessoa humana é um valor supremo que compreende o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida.

J. J. Canotilho e Vidal Moreira, a propósito, escrevem que:

“Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais, o conceito de *dignidade da pessoa humana* obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo - constitucional e não uma qualquer idéia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido de dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invocá-la para construir teoria do núcleo de personalidade individual ignorando-a quando se trate de direitos econômicos, sociais e culturais.”⁵

Essa tutela constitucional da dignidade da pessoa humana e a sua densidade valorativa resultam na prescrição de que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos a existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação, o desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205) etc., não como meros enunciados formais, mas *como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana*.

José Afonso da Silva, após observar que Kant já afirmava que a autonomia (liberdade) é o princípio da *dignidade da natureza humana*, escreve:

“Não basta porém, a liberdade formalmente reconhecida, pois a dignidade da pessoa humana reclama *condições mínimas de existência*, existência digna conforme os ditames da justiça social como fim da ordem econômica. É de se lembrar que constitui um desrespeito à dignidade da pessoa humana um sistema de profundas desigualdades, uma ordem econômica em que inumeráveis homens e mulheres são torturados pela fome, inúmeras crianças vivem na inanição, a ponto de milhares delas morrerem em tenra idade. Não é concebível uma vida com dignidade entre a fome, a miséria e a incultura. A liberdade humana com frequência se debilita quando o homem cai na extrema necessidade, pois a igualdade e dignidade da pessoa exigem que se chegue a uma situação social mais humana e mais justa.”⁶

Como se constata, o bem jurídico a ser protegido pela norma constitucional quanto a dignidade da pessoa humana é a vida. O Direito Natural, aquele direito que o Estado só pode reconhecer, mas não pode criar, existe por força dessa dignidade humana.

Nas palavras de um dos subscritores da presente Consulta:

“O Estado pode criar diversos institutos, mas não pode criar aquilo que diz respeito ao ser humano, à sua vida, à sua dignidade. Afinal, a função do Estado, nesse caso, é apenas reconhecer e respeitar. E o nosso constituinte colocou a dignidade humana como terceiro inciso, para já na enunciação dos princípios fundamentais, deixar claro que o Estado brasileiro é um Estado Democrático de Direito, ou seja, é aquele que assegura os direitos e garantias ao cidadão, perante a atuação do Estado.”⁷

Este, portanto, é o conteúdo do valor da dignidade da pessoa humana, como cidadão e como um dos princípios que fundamenta o Estado brasileiro.

Em linhas gerais, o princípio da dignidade da pessoa humana representa as exigências fundamentais do ser humano como escopo de lhe assegurar os recursos de que dispõe a sociedade para a manutenção de uma existência digna, resguardando-lhe ainda as condições indispensáveis para o desenvolvimento de suas potencialidades. Assim, o princípio em causa protege várias dimensões da realidade humana como a honra, a imagem, a educação, a saúde, a assistência social etc.

Para cumprimento desses objetivos sociais, o Estado necessita do apoio e da cooperação de toda sociedade, eis que sozinho não consegue disponibilizar recursos suficientes para

⁵ *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I. 2ª ed. Coimbra: Coimbra, 1984, p. 70.

⁶ *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 38/39.

⁷ Obra citada, p. 20.

atendimento dessas finalidades, principalmente nas áreas de educação, saúde e assistência social, que são fundamentais para a dignidade humana e o bem comum da sociedade.

É com esse objetivo que surgem as entidades privadas sem fins lucrativos, as associações e fundações com o propósito de colaboração participativa - o chamado terceiro setor.

Embora a prestação de serviços públicos essenciais seja suportada pelos recursos que o Estado retira da sociedade por meio de tributos, tais recursos são sempre insuficientes, não podendo o governo prescindir da colaboração dessas entidades, que prestam relevantes serviços sem finalidades de lucro.

Por esta razão, ao definir o sistema tributário e a competência tributária, a Constituição estabelece certas desonerações para fins de preservar valores, que são inerentes ao perfil de Estado Democrático de Direito, adotado pelo País. Tais desonerações são as *imunidades tributárias* que estão fora da competência tributária. Trata-se de limitação ao poder de tributar.

A grande discussão que se tem colocado sobre a questão é:

- a) se a legislação ordinária poderia dispor sobre a imunidade tributária ou se a matéria deverá ser regulada por lei complementar, como determina o art. 146, II, da CF, por tratar-se de limitação constitucional ao poder de tributar; e
- b) se o ente tributante, que não recebe competência para tributar, teria o poder de regular as imunidades, de forma a restringi-las, ou seja: a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão é limitada por lei ordinária para atender programas de governo.

A questão está sendo discutida perante o Supremo Tribunal Federal, por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidades - ADIns nºs 2.028, 2.228-8, 2.621-6, 2.545, todas apensadas à ADIn nº 2.028 e mais recentemente a ADIn nº 4.480, aguardando julgamento.

O STF, sobre a matéria, também reconheceu a existência de *repercussão geral da questão constitucional suscitada*, proposta pelo Ministro Marco Aurélio de Mello - imunidade constitucional de contribuições sociais - art. 195, parágrafo 7º, da CF. Admissão pelo Colegiado no RE nº 566.622/RS (pendente de decisão).

As imunidades constitucionais, em matéria tributária, estão centradas no art. 150, VI, que elenca as diversas hipóteses de imunidades de *impostos* e no parágrafo 7º do art. 195, que menciona a imunidade para as *contribuições sociais*, nos seguintes termos:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

Em relação às contribuições sociais, o parágrafo 7º do art. 195 da CF, preceitua:

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

Há uma imprecisão técnica no dispositivo constitucional ao fazer menção à isenção, pois, tratando-se de desoneração concedida pelo texto constitucional, configura-se imunidade às contribuições sociais, condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei, que deve ser lei complementar, por força do art. 146, II, da CF.

Conforme jurisprudência do STF, em acórdão proferido pela 1ª Turma no *RMS nº 22.192*, tendo como relator o Ministro Celso de Mello, em caso patrocinado por nosso escritório, em que um dos subscritores deste sustentou oralmente perante a Corte, entendeu que a cláusula inscrita no art. 195, parágrafo 7º, da CF configura imunidade, não isenção, como se constata do seguinte trecho da ementa:

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

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

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

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

Nada obstante a clareza da decisão da Suprema Corte, para os agentes da fiscalização a norma constitucional estaria fazendo menção à isenção, tanto que a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 55, estabelecia os requisitos para fruição da isenção dessas entidades beneficentes de assistência social, até ser revogada pela Lei Ordinária nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que também é veículo legislativo inadequado para disciplinar a imunidade tributária, tratando o instituto da desoneração como se fosse isenção.

A imunidade e a isenção não se confundem. São institutos distintos.

A *imunidade* consiste na vedação constitucional ao poder de tributar. Em função da norma constitucional, o legislador fica impedido de tributar certas pessoas ou atividades estabelecidas pela Lei Maior, ou seja, o texto constitucional já delimita a área em que o poder tributante não pode atuar.

A *isenção* é sempre um favor legal. O poder tributante que tem a faculdade de impor, expressamente abre mão de determinada receita fiscal, desonerando de tributo determinada categoria ou situação, razão pela qual alguns doutrinadores têm entendido ser a isenção uma não incidência qualificada. Aquele que tem o poder de tributar, tem o poder de isentar. Essa forma desonerativa é de exclusiva utilização pelo legislador ordinário.

Na imunidade isto não ocorre. Sempre que a Constituição retira do poder tributante o poder de tributar, ela o faz por meio de imunidade e nunca de isenção.

A regra da imunidade tal como colocada na Constituição Federal, tanto em relação à impostos como em relação às contribuições sociais, não é autoaplicável. Vale dizer, o dispositivo necessita de lei normativa, pois a Constituição condicionou a outorga da imunidade a que sejam observados os requisitos de lei.

Sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a expressão “atendidos os requisitos de lei”, a que faz menção o texto constitucional, trata-se de normas gerais que necessitam ser disciplinadas por lei complementar, por força do art. 146, II, da CF, que dispõe: “Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Compreende-se a razão da exigência de lei complementar para veicular essas limitações. É que se fosse, o constituinte, deixar a critério do poder tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da imunidade, à evidência, com o intuito de maior arrecadação, poderia ela criar obstáculos que viriam a frustrar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na Lei Maior.

A lei complementar veicula normas gerais que obrigam todas as entidades federativas. Trata-se de lei explicitadora da Constituição, que exige, para sua aprovação, maioria absoluta (art. 69).⁸

No caso, a lei de complementação à vedação e conteúdo da Constituição Federal, é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que em seus arts. 9º e 14 estabelece as condições para que as entidades assistenciais, sem fins lucrativos possam gozar de imunidade.

Os arts. 9º e 14 do CTN estabelecem:

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

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituição de educação ou de assistência social observados os requisitos fixados na Seção II deste capítulo.

(...)”

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

I - *não distribuírem* qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - *aplicarem integralmente*, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - *manterem escrituração* de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.” (Destacamos)

Referidos dispositivos do Código Tributário Nacional elencam, portanto, *as condições que as entidades que desenvolvem tais atividades devem preencher para gozar da desoneração tributária, e que representam verdadeiras balizas que devem ser observadas pelo legislador ordinário.*

Desta forma, tanto em relação a *impostos* como em relação a *contribuições sociais*, a disciplina referente às condições da imunidade está prevista nos arts. 9º e 14 do CTN. Ainda que esses dispositivos façam menção a impostos, aplica-se igualmente às contribuições sociais, por força do art. 146, II, da CF, por tratar-se de imunidade, embora o parágrafo 7º do art. 195 da CF faça menção à isenção, pois, tendo a desoneração origem diretamente na Constituição, a sua configuração é de imunidade, conforme decisão no STF no RMS nº 22.192-2/DF, *DOU* de 19 de dezembro de 1996.

Além desses requisitos, o parágrafo 1º do art. 9º do CTN determina que a imunidade *não* exclui a responsabilidade das entidades pelos tributos que devam ser retidos na fonte, e não dispensa a prática de atos, previstos em lei, que assegurem o cumprimento de obrigações tributárias de terceiros.

Assim, uma vez preenchidos os requisitos constitucionais e os da lei complementar pelas entidades, a imunidade é incontestada e os benefícios decorrentes consequência natural da *intentio legis*.

A Constituição Federal refere-se expressamente à inexistência de fins lucrativos como a “*ratio essentia*” da imunidade dessas atividades.

⁸ O art. 69 da CF dispõe:

“Art. 69. As leis complementares serão aprovadas pela maioria absoluta.”

E o art. 59, II, e parágrafo único, da CF, preceitua:

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

(...)

II - leis complementares;

(...)

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Esse entendimento no sentido da necessidade de lei complementar é sufragado pela maioria da doutrina e por grande parte da jurisprudência, consoante ressaltou o STF, por meio do Ministro Moreira Alves, ao conceder a liminar na ADI nº 2.028 - embora o provimento tenha sido concedido com base em outros fundamentos, relegando a apreciação dessa matéria para a oportunidade da *decisão do mérito*.

O Ministro *Moreira Alves* - então relator do processo e hoje ministro aposentado da Suprema Corte -, em palestra proferida no dia 13 de novembro de 2009, no XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, acolheu esse entendimento, ao responder à segunda questão (*As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto de enquadramento no art. 24 da CF? Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar (art. 14 do CTN)?*) - formulada pelos organizadores do evento:

“Para responder a essa questão, é necessário que se vá por etapas.

A primeira delas diz respeito à natureza jurídica da imunidade, com relação à qual três são as posições que se apresentam: para a primeira, a imunidade tributária é uma não-incidência constitucionalmente qualificada; para a segunda, a imunidade tributária é um dos casos de limitação da competência tributária determinada pela própria Constituição; e para a terceira, a imunidade tributária é uma vedação que a Constituição impõe com referência à possibilidade de se instituir tributo a respeito de pessoas, de bens ou de fatos.

A meu ver, tanto a tese da não-incidência quanto a da vedação convergem para a da limitação constitucional da competência tributária, porquanto ambas restringem o Poder tributante no tocante ao objeto da imunidade.

Sendo, portanto, a imunidade uma limitação constitucional da competência tributária, deve ela ser examinada à luz dos artigos 150, VI, ‘c’, 195, § 7º (este, porque equivocadamente se refere a isenção quando indubitavelmente se trata de imunidade), 146, II, todos da Constituição Federal, e do artigo 14 do CTN recebido pela Constituição de 1988 como lei complementar.

(...)

Pela jurisprudência do STF, quando a Constituição se refere apenas a lei sem o qualificativo *complementar*, se trata de lei ordinária, salvo quando genericamente alude a reserva legal, que abarca tanto a lei ordinária quanto a lei complementar. Ter-se-ia, portanto, que as leis a que se referem os dispositivos acima seriam leis ordinárias.

Sucedo, porém, que o artigo 146, II, da mesma Constituição Federal, preceitua que cabe à lei complementar ‘II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’.

Duas são as posições extremas da doutrina quanto a interpretação conjugada desses dois dispositivos. A grande maioria dos autores entende que, embora os artigos 150, VI, ‘c’, e 195, § 7º, da Carta Magna aludem a lei sem qualquer qualificativo, deve-se entender que lei neles é lei complementar, por interpretação sistemática com o artigo 146, II. Em contrapartida há os que entendem que a lei a que se referem os artigos 150, VI, ‘c’ e 195, § 7º, é por exceção ao disposto no artigo 146, II lei ordinária.

Procurando de certa forma conciliá-las, há uma terceira posição sustentada inclusive, em cautelar na ADIn 1.802 pelo Ministro Pertence, com base, corretamente ou não, num voto antigo do Ministro Muñoz no RE 93.770, segundo a qual o que a Constituição, nos artigos 150, VI, ‘c’, e 195, § 7º, remete à lei ordinária é somente a fixação de normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento da entidade imune, e não os lindes dessa imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional ficam reservados à lei complementar.

Na conferência inaugural do XXIII simpósio deste Centro, o qual versava sobre imunidades tributárias e apresentava questão semelhante a esta no tocante à expressão ‘atendidos os requisitos da lei’ do artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal, me limitei a expor a controvérsia sobre se se tratava de lei complementar ou de lei ordinária, sem tomar partido da posição que me parecia mais correta, e isso porque poderia ter de julgá-la como membro da Suprema Corte. Hoje, já aposentado, e, portanto, sem ter aquela restrição, emitirei a tese que me parece, a respeito, correta.

Ei-la.

*Da interpretação sistemática dos artigos 146, II, 150, VI, 'c' e 195, § 7º, da Constituição Federal, bem assim da recepção, como lei complementar, do artigo 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos acima referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do artigo 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de se terem em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que 'a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcançe objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar'.*⁹

Resulta, portanto, que a imunidade, só pode ser disciplinada por lei complementar e, ainda que assim não fosse - o que se admite à guisa de argumentação - a legislação infraconstitucional não pode impor restrições não previstas no texto supremo.

Tanto é assim, que a própria Lei nº 8.212/1991, ao pretender disciplinar os institutos da *prescrição e decadência*, teve reconhecida a inconstitucionalidade do seu art. 45 por violação ao art. 146 da CF, que exige lei complementar, conforme os REs nºs 522.710-7/SC e 552.7171-4/SC, tendo sido expedida a Súmula Vinculante nº 8, pelo STF.

Na interpretação da norma constitucional de imunidade, não se pode admitir tenha a nossa Lei Maior outorgado ao legislador infraconstitucional o poder de, mediante o estabelecimento de requisitos a serem atendidos pelo destinatário da imunidade, torná-la inviável. O moderno constitucionalismo empresta a norma constitucional a interpretação que lhe assegure o princípio da maior efetividade.

Na lição de Gomes Canotilho:

“Este princípio, também designado por *princípio da eficiência* ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).”¹⁰

Assim, *sempre que o legislador ordinário ultrapassa os balizamentos da lei complementar, incorre em inconstitucionalidade, por violar o art. 146, II, da CF.*

Ocorre, entretanto, que enquanto não examinada a questão pelo Supremo Tribunal Federal, as entidades imunes, para usufruírem da desoneração tributária, deverão observar os requisitos estabelecidos pela Lei nº 12.101/2009.

Feitas estas considerações, passamos a responder as indagações das Consulentes.

1) É lícito exigir que, ao abraçar missão religiosa, fazendo votos próprios da congregação escolhida, o religioso ou leigo de vida consagrada abdique de sua dignidade e do conseqüente direito aos alimentos?

Não. Os alimentos são inerentes ao ser humano. A dignidade da pessoa humana é princípio fundamental da República, na forma do art. 1º da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

⁹ Revista Fórum de Direito Tributário vol. 42. Novembro/dezembro 2009, pp. 105/111.

¹⁰ Direito Constitucional. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 227.

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.”

Ora, não se pode falar nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil - a que faz menção o art. 3º da CF, de construir uma sociedade livre, justa e solidária - e promover o bem de todos, sem reconhecer a cidadania e a dignidade da pessoa humana e os valores do trabalho, entre os quais estão o direito à alimentos, como um direito de todo ser humano, pois o bem jurídico protegido é a vida e a dignidade humana, razão pela qual não poderão ser considerados como remuneração direta ou indireta os valores despendidos pelas entidades religiosas e de instituições de ensino, a esse título.

Esse reconhecimento é feito pela Lei nº 8.212/1991, no parágrafo 13 do seu art. 22, que estabelece:

“§ 13 - Não se considera como remuneração direta ou indireta, para efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.” (incluído pela Lei nº 10.170, de 2000)

E também pela Ordem de Serviço INSS nº 210, de 26 de maio de 1999 (*DOU* de 28 de junho de 1999), que estabelece:

“8.3.2 - Não serão consideradas como remuneração direta ou indireta, para os efeitos do inciso VII dos pressupostos básicos (Título II, Capítulos I ou II desta OS), os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso e/ou para sua subsistência em condições que independem da natureza e da quantidade de trabalho executado.

8.3.2.1 - São considerados, como gastos com subsistência, entre outros despendidos a título de alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica e odontológica, desde que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada.”

A condição, portanto, para realização de tais gastos, é que o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação.

Por serem os religiosos como qualquer cidadão, titulares de direitos fundamentais, o Decreto nº 3.048/1999, com a redação dada pelo Decreto nº 4.079/2002, estabelece em seu art. 9º, V, “c”, que “o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, são segurados obrigatórios da previdência social, na condição de “contribuinte individual”.

Tal exigência do INSS de segurado como “contribuinte individual” é feita em razão de o *Tribunal Superior do Trabalho* não reconhecer vínculo empregatício aos religiosos e padres que laboram para diversas igrejas. Não são, em regra, considerados empregados de tais instituições, pois lhe falta uma característica importante da relação de emprego, que é a onerosidade. Não há contrato de emprego sem a devida remuneração.

Nesse aspecto, o trabalho reveste-se de natureza religiosa, não havendo interesse material da pessoa que presta o serviço, mas o cumprimento de uma missão espiritual.

Nesse sentido é a jurisprudência trabalhista sobre a atividade religiosa, com finalidade exclusivamente espiritual, consoante se lê das seguintes decisões:

“Ementa: Prestação de serviços religiosos, inexistência de vínculo empregatício. O desenvolvimento de atividade puramente religiosa não enseja o reconhecimento de relação natureza trabalhista, eis que tal atividade é decorrente exclusivamente de vocação espiritual sem fins materiais. Recurso ordinário conhecido e não provido.” (TRT da 15ª Região, Acórdão nº 1.475, Rel. Juiz José Octávio Bigatto, *DOESP* de 9.2.1995, p. 185)

“Ementa: Agravo de Instrumento - Pastor Evangélico - Relação de Emprego - Não-configuração - Reexame de Prova Vedado pela Súmula nº 126 do TST. O vínculo que une o pastor à sua

igreja é de natureza religiosa e vocacional, relacionado à resposta a uma chamada interior e não ao intuito de percepção de remuneração terrena. A subordinação existente é de índole eclesiástica, e não empregatícia, e a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso. Apenas no caso de desvirtuamento da própria instituição religiosa, buscando lucrar com a palavra de Deus, é que se poderia enquadrar a igreja evangélica como empresa e o pastor como empregado. No entanto, somente mediante o reexame da prova poder-se-ia concluir nesse sentido, o que não se admite em recurso de revista, a teor da Súmula nº 126 do TST, pois as premissas fáticas assentadas pelo TRT foram de que o Reclamante ingressou na Reclamada apenas visando a ganhar almas para Deus e não se discutiu a natureza espiritual ou mercantil da Reclamada. Agravo desprovido.” (TST, 4ª Turma, AIRR nº 3652-2002-900-05-00, 02-04-2003, Rel. Min. Ives Gandra Martins Filho, DO de 9.5.2003)

“A *Quarta Turma do Tribunal Superior do Trabalho* negou seguimento ao recurso (agravo de instrumento) do pastor contra decisão de segundo grau, fundamentada no voto do relator, ministro *Ives Gandra Martins Filho*. O vínculo que une o pastor à sua igreja é de natureza religiosa e vocacional e a subordinação é de caráter eclesiástico, e não empregatícia, disse o relator. Para ele, ‘a retribuição percebida diz respeito exclusivamente ao necessário para a manutenção do religioso’. ‘Todas as atividades de natureza espiritual desenvolvidas pelos ‘religiosos’, tais como administração dos sacramentos (batismo, crisma, celebração de missa, atendimento de confissão, extrema unção, ordenação sacerdotal ou celebração do matrimônio) ou pregação da Palavra Divina e divulgação da fé (sermões, retiros, palestras, visitas pastorais etc.), não podem ser consideradas serviços a serem retribuídos mediante uma contraprestação econômica, pois não há relação entre bens espirituais e materiais’, disse o relator. Ele destacou que *as pessoas que se dedicam às atividades de natureza espiritual* ‘o fazem com sentido de missão, atendendo a um chamado divino e nunca por uma remuneração terrena’.

De acordo com *Ives Gandra Martins Filho*, o reconhecimento do vínculo de emprego só é admissível quando há desvirtuamento da instituição, ou seja, quando a Igreja estabelece o comércio de bens espirituais, mediante pagamento. “*Pode haver instituições que aparentam finalidades religiosas e, na verdade, dedicam-se a explorar o sentimento religioso do povo, com fins lucrativos*”, disse. Apenas nessa situação, ressaltou, é que se poderia enquadrar a igreja evangélica como empresa e o pastor como empregado. A *Quarta Turma do TST* não examinou eventual desvirtuamento da Igreja Universal porque a segunda instância não estabeleceu qualquer tese a respeito. Em recurso de revista, como o que foi apresentado pelo pastor, processualmente não cabe o reexame das provas.

O relator afirmou que, entre os juristas, há quase que unanimidade em não reconhecer a possibilidade de vínculo empregatício entre os ministros religiosos, sejam eles padres, pastores ou rabinos, e suas respectivas igrejas. *Ives Gandra Martins Filho* destacou ainda que, do ponto de vista jurídico, a organização do trabalho divide-se em seis modalidades: assalariado, eventual, autônomo, temporário, avulso e voluntário. A última, o voluntário, é caracterizada pela prestação de serviços sem remuneração a entidade pública ou particular sem fins lucrativos, mediante termo de adesão, que não resulta em vínculo empregatício. Essa modalidade de trabalho foi regulada pela Lei nº 9.608/98 em resposta à crescente discussão em torno da existência de relação de emprego entre os que colaboram espontânea e gratuitamente com entidades religiosas ou filantrópicas, sejam sacerdotes, pastores, ou simples fiéis. Não se trata do caso do pastor, afirmou o relator. Ele disse que o *Tribunal Regional do Trabalho* da Bahia (5ª Região) fundamentou-se em provas para firmar o convencimento de que o pastor ‘*respondeu a uma vocação, sem finalidade remuneratória*’. (AIRR nº 3.652/2002)” (*Site do TST*, 15 de abril de 2003)

“*Atividade Pastoral não é Relação de Emprego:*

A prestação de serviços pelo pastor a entidade religiosa não pode ser tida como relação de emprego, porque sua natureza é exclusivamente religiosa, motivada por fatores espirituais que não se identificam ou se resumem em coisas materiais, tendo como fundamento a convicção religiosa e não a contraprestação econômica mensurável.

O trabalho religioso não é prestado à Igreja, mas à comunidade religiosa, com fins humanitários, buscando um ideal que transcende os limites do Direito do Trabalho, eis que *ausentes os*

pressupostos dos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho. Ao exercício de atividades religiosas aplica-se, por analogia, o disposto na Lei nº 9.608/98, que regula o trabalho voluntário e afasta o reconhecimento da relação de emprego.

Relação de Emprego - Pastor - Inexistência.” (TRT-RO-7.939/00, 1ª Turma, Rel. Juíza Jaqueline Monteiro de Lima Borges, publ. MG 27.10.2000)

O fato de inexistir vínculo empregatício nas atividades puramente religiosas não impede o reconhecimento de gastos pelas entidades com subsistência daqueles que praticam atividades religiosas, tais como: alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica, odontológica etc., necessários a sobrevivência do cidadão e o seu direito a uma existência digna.

O conceito constitucional de *dignidade da pessoa humana*, como direito fundamental, obriga a uma densificação valorativa no seu amplo sentido, não somente de natureza pessoal, como social e até mesmo cultural. Não é concebível uma vida com dignidade sem alimentos, vestuário, assistência social etc., no seu mais amplo sentido, como valores indicativos do conteúdo normativo eficaz do reconhecimento da dignidade da pessoa humana.

O valor da pessoa humana é traduzido juridicamente pelo *princípio da dignidade humana*.

Em linhas gerais, o princípio da dignidade da pessoa humana representa as exigências fundamentais do ser humano com o escopo de lhe assegurar os recursos de que dispõe a sociedade para a manutenção de uma existência digna, resguardando-lhe ainda as condições indispensáveis para o desenvolvimento de suas potencialidades. Assim, o princípio em causa *protege* várias dimensões da realidade humana como a honra, a imagem a educação à saúde, a assistência social etc.

De tal forma que nenhuma ponderação de interesse do governo poderá resultar em desprestígio à dignidade do homem, por representar objetivo estrutural perseguido pela Constituição Federal.

2) *As normas infraconstitucionais destinadas ao estabelecimento das condições para usufruto de imunidade tributária podem desconsiderar ou negar aplicabilidade de Princípios Fundamentais da República e de Direitos Fundamentais?*

Não. Os direitos e garantias fundamentais assumem posição de destaque nas relações entre Estado e cidadão, por estabelecerem limites de atuação do Estado para a necessária segurança jurídica.

E a segurança jurídica somente se concretizará com um rigoroso respeito à Constituição.

Luis Roberto Barroso, sobre o tema, escreve:

“A lógica do raciocínio é irrefutável. Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar a supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger uma dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isto representaria a negativa da vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí por que a inconstitucionalidade deve ser tida com uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.”¹¹

Esse entendimento prevaleceu na Suprema Corte, de forma reiterada, conforme decisão na ADI nº 21/600, explicitada pelo Relator Ministro *Paulo Brossard*, com a seguinte ementa:

“Ementa: Constituição. Lei anterior que a contrarie. Revogação. Inconstitucionalidade Superveniente. Impossibilidade.

¹¹ *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 15.

A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.

Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinqüentenária.

Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido.” (STF, Tribunal Pleno, Ementário nº 1.892-01, DJ de 21.11.1997)

Os princípios constitucionais fundamentais da República e as Garantias Fundamentais estabelecidas pela Constituição são diretrizes asseguradas pelo ordenamento jurídico que não somente fundamentam, mas também servem de orientação à ciência jurídica.

Quando se fala em princípios jurídicos, devemos considerar aqueles postulados básicos, fundamentais, que devem ser observados tanto pelos governantes como pelos governados e principalmente pelo Poder Legislativo, pois constituem bens e valores constitucionais que devem ser respeitados pela lei infraconstitucional.

De tal forma que é a lei infraconstitucional que deve subordinar-se à Constituição e não a Constituição que deve obediência à lei infraconstitucional.

Os desvios do Estado no seu poder de tributar em relação aos preceitos constitucionais de proteção ao contribuinte geram ilegitimidade.

Nesse sentido, advertiu o Ministro *Celso de Mello*, em decisão do STF (Tribunal Pleno), no RE nº 346.084-6/PR, como consta do seu voto, em que se destacam os seguintes trechos:

“Tenho salientado, em diversas decisões que proferi no STF, *que os desvios constitucionais do Estado*, no exercício do seu poder de tributar, *geram*, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, *efeitos perversos*, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, *deformam os princípios* que estruturam a ordem jurídica, subvertem as *finalidades* do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da Constituição da República.

(...) pois é necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar *não pode caracterizar-se* como instrumento que, *arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais*, venha conduzir à distribuição ou o comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal *não se revela compatível* com pretensões fiscais *contestáveis* do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte *um estado de submissão tributária absolutamente inconveniente* com os que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.

Bem por isso, tenho enfatizado *a importância* de que o exercício do Poder Tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que instituiu, *em favor dos contribuintes*, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O *fundamento* do poder de tributar - tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte - reside, em essência, *no dever jurídico de estrita fidelidade* dos entes tributantes *ao que imperativamente dispõe* a Constituição da República.

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se *como dever inderrogável do Poder Público*. A *ofensa* do Estado a esses valores - *que desempenham*, enquanto categorias fundamentais que são, *um papel subordinante* na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos - *introduz*, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e *rompe*, de outro, por completo, a harmonia *que deve presidir* as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre os indivíduos e o Poder.

(...) Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional *para neutralizar* eventuais abusos das entidades governamentais, que, *muitas vezes deslumbradas, esquecem da existência*, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro *'estatuto constitucional do contribuinte'*, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado.

(...) *a prerrogativa institucional de tributar*, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, *não lhe outorga o poder de suprimir* (ou de inviabilizar) *direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte*, pois este dispõe nos termos da própria Carta Política, de **um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais** excessos (ou ilícitudes) *cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.*"

Os trechos do voto acima transcrito nos dão a ideia de atuação ineficiente do Estado em matéria tributária, que para efeitos de maior arrecadação, deixa de observar direitos fundamentais, constitucionalmente assegurados.

3) *As normas infraconstitucionais encarregadas de estabelecer as regras para o usufruto da imunidade tributária, notadamente aquelas que vedam a distribuição de parcelas do patrimônio e o pagamento de benefícios aos membros do corpo associativo podem ser interpretadas e harmonizadas com o princípio fundamental da dignidade humana (art. 1º, III, da CR/1988)?*

A nossa resposta é afirmativa. As normas infraconstitucionais que disciplinam a imunidade tributária não podem ser interpretadas de forma isolada, sem considerar direitos fundamentais assegurados pela Constituição, de forma a retirar direitos ou reduzi-los de alguma forma. Ao contrário, devem ser interpretadas harmonizadas com o princípio fundamental da dignidade humana.

Ao interpretar a Constituição o Ministro *Carlos Velloso*, quando da decisão pelo STF (Tribunal Pleno), da Reclamação nº 383-3/SP, em seu voto, consignou:

"Ora, a meu ver, essa interpretação puramente literal de um texto isolado não seria boa. Temos que interpretar as normas constitucionais no seu contexto e quando interpretamos a Constituição é bom lembrar a afirmativa de *Marshall*, no "M. *Culloch v. Maryland*", de 1819: *quando se interpretam normas constitucionais, deve o intérprete estar atento ao espírito da Constituição, ao que ela contém no seu contexto.*

Parece-me que a interpretação literal não prestaria obséquio à Constituição, que deve ser sistematicamente interpretada."

Por essa razão, entendemos que a imunidade tributária deve ser disciplinada por lei complementar, não somente em cumprimento ao art. 146, II, da Constituição Federal, como também, para evitar interpretações conflitantes entre os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A interpretação sistemática dos arts. 150, VI, "c", parágrafo 7º do art. 195, com a norma do art. 146, II, ambos da Constituição Federal, deixa nítido que só pode ser lei complementar, já que a esta cabe regular as *limitações ao poder de tributar*.

Segundo o art. 14 do CTN, os requisitos a serem preenchidos pelas entidades, para gozo da imunidade são: (I) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (II) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (III) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livro revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A proibição de distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, não impede as entidades imunes de *remunerar serviços profissionais prestados*, como, por exemplo, por diretor da entidade, que também exerça, na instituição, atividade docente, ou médico que exerça sua profissão em entidade imune de saúde.

O que a norma legal veda é a remuneração por atribuições inerentes *a cargos de estrutura diretiva da entidade*; não porém, da atividade profissional exercida, no desempenho das

funções de professor, coordenador pedagógico, médico, dentista etc., que são exercidos cumulativamente, que exigem habilitação profissional, conhecimento específico e titulação necessária para essas finalidades, na forma das leis que regem o ensino, a educação e a medicina no País. E o mesmo ocorre com chefes de departamento, coordenadores de ensino, reitor, pró-reitores etc.

O professor que ministra aulas ou exerce cargos de chefia e administração na entidade pode e deve ser remunerado pelo exercício de sua profissão, sem descaracterizar a entidade da sua condição de “entidade imune”, e isto ocorre, mesmo que, cumulativamente, faça parte da diretoria da entidade, ou exerça funções estatutárias, nada recebendo a este título.

E nem poderia ser de forma diversa, em respeito à garantia constitucional de exercício de trabalho ou profissão inserta entre as garantias individuais arroladas pelo art. 5º, XIII, da CF/1988, que estabelece:

“XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.”

A única exigência, portanto, é de que haja *qualificação profissional para o exercício do cargo*, regulamentada de acordo com a lei, em cada ofício ou profissão.

A liberdade de profissão sempre foi objeto de preocupação do Estado brasileiro, sendo que, na atual Constituição, insere-se entre as garantias individuais (art. 5º, XIII).

Esse dispositivo constitucional não pode ser violado por norma infraconstitucional, ou por interpretação conveniente da fiscalização, para efeitos arrecadatórios, destruindo com isso o seu núcleo essencial.

Assim, o direito de liberdade profissional assegura a qualquer pessoa o exercício profissional - é dizer: mediante retribuição e em caráter permanente e sistemático, satisfeitos os requisitos de qualificação profissional.

O Supremo Tribunal Federal, intérprete máximo da Constituição, ao examinar a questão no RE nº 93.463-4-RJ, em harmonia com o texto da norma constitucional, entendeu que a *remuneração de profissionais qualificados que exercem funções em entidades imunes* não descaracteriza a imunidade tributária, estando a ementa assim redigida:

“*Ementa* - Imunidade tributária dos estabelecimentos de educação.

Não perdem a Imunidade as Instituições de Ensino pela Remuneração de seus Serviços, desde que, observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do CTN.

Na expressão ‘instituições de educação’ se incluem os estabelecimentos de ensino, que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores.”

Nesse julgado, merece destaque o seguinte trecho do voto do Ministro *Cordeiro Guerra*, lembrando Aliomar Baleeiro:

“O que se lhes veda é a *distribuição dessas rendas* como *lucros, percentagens, comissões*, etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros do Conselho Fiscal, etc.

A imunidade é da instituição e só dela saem reflexos para terceiros.

(...)

Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços de alguns para custear assistência e educação gratuita a outros.”

Referido julgado, embora tenha sido prolatado na vigência da Constituição pretérita, permanece atual, de vez que a Constituição de 1988 nessa parte não foi alterada.

Esse mesmo entendimento da Suprema Corte foi adotado pela Coordenação do Sistema de Tributação, no Parecer Normativo nº 71, de 4 de julho de 1973, estando a sua ementa assim redigida:

“*Ementa* - A remuneração atribuída a administradores ou dirigentes de instituições de educação, pela prestação de serviços ou execução de trabalho, não desfigura a imunidade tributária prevista no art. 19, III, ‘c’ (atual art. 150, VI, ‘c’) da Constituição Federal.

O gozo do benefício, entretanto, condiciona-se ao atendimento das exigências estabelecidas no § 1º do artigo 9º e no artigo 14 e parágrafos da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional).”

Do referido Parecer Normativo CST nº 71/1973, destacamos o seguinte trecho:

“Nada obsta, contudo, que a instituição imune remunere os serviços necessários à manutenção, sobrevivência e funcionamento, como os realizados por administradores, professores e funcionários. Esses pagamentos não desfiguram ou prejudicam o gozo da imunidade, visto não serem vedados por lei, mas é de se exigir, rigorosamente, que a remuneração seja paga tão-somente como contraprestação pela realização de serviços ou execução de trabalhos, sem dar margem a se traduzir tal pagamento em distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da instituição.”

Desta forma, a remuneração do reitor, dos pró-reitores, dos diretores de faculdades etc., de modo algum descaracteriza a imunidade da instituição. Nem impede que esses funcionários de entidade mantida sejam eleitos para cargos diretivos, não remunerados, de entidade mantenedora. Nesse sentido, leia-se a decisão do TRF da 1ª Região na Apelação Cível nº 93.01.25612-6-MG, Relator Juiz Tourinho Neto:

“diretor da entidade mantida, nessa qualidade, que percebe remuneração, ainda que integre a direção da entidade mantenedora, não descaracteriza a sociedade como filantrópica.”

Esse mesmo entendimento, do TRF da 1ª Região, prevaleceu na Apelação Cível nº 93.01.18114-2-MG, Relator Juiz Nelson Gomes da Silva:

“A percepção de remuneração pelos diretores das Faculdades mantidas por tais fundações não desvirtua a condição de entidade filantrópica da entidade mantenedora.”

E nem poderia ser de forma diversa, em respeito à garantia constitucional de exercício de trabalho ou profissão inserta no art. 5º, XIII, da nossa Lei Maior.

Em processo de interesse de uma fundação educacional, em São Paulo, o CNSS em parecer emitido no Processo nº 23002.003758/86-00 citando a *Professora Esther de Figueiredo Ferraz*, reconheceu que:

“Os esclarecimentos prestados pela interessada afirmam que não percebem qualquer remuneração pelo exercício do cargo de dirigentes na Fundação de Ensino, sendo que tal remuneração ou são pelo trabalho de professor ou pelo exercício de cargo de dirigente das Faculdades.

Realmente não existe prova concreta de que a remuneração seja pelo exercício de cargo de dirigente da Fundação.

A *Profª Esther de Figueiredo Ferraz*, quando conselheira do Conselho Federal de Educação, em seu Parecer nº 780/79, sustentou a legitimidade de remuneração dos dirigentes de entidade mantenedora não nessa condição, mas pelos serviços prestados à entidade mantida.

Inexiste disposição legal em contrário.

A retribuição pelo trabalho prestado decorre do próprio mandamento constitucional, como garantia da subsistência do cidadão e de sua família.

Em processos análogos já manifestei entendimento idêntico, tendo trazido à colação sentença proferida pelo Dr. Luiz Antônio Ambra, Juiz de Direito de São Paulo, datada de 31 de março de 1980, sustentando a possibilidade e legitimidade de prestação de serviços administrativos por diretores de entidade assistencial sem fins lucrativos, mediante remuneração, o que não acarretaria a perda da imunidade tributária.

Igualmente deve ser trazido à colação o entendimento esposado pela Suprema Corte que ao julgar o RE nº 93.463-4, proclamou que as instituições de ensino não perdem imunidade tributária pela remuneração de seus serviços, desde que não proporcionem percentagem, participação em lucro ou comissões a diretores e administradores.”

No caso, ressalte-se que, como diretores da entidade - fundação mantenedora, nada recebem. Como professores e diretores (atualmente reitor, vice-reitor e pró-reitores) da universidade - que é entidade mantida pela fundação - recebem pelo trabalho efetuado, nos exatos termos das decisões da Suprema Corte e do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Esse entendimento foi, também, acolhido pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, o que resultou na aprovação pelo Sr. *Ministro Reinhold Stephanes*, do Parecer

CJ 639, de 1º de abril de 1996, que tem a sua fundamentação na jurisprudência do Poder Judiciário, a fim de dirimir eventuais conflitos, em que se lê:

“16 - Deste modo, a situação de aparente conflito desses bens jurídicos resolve-se com a exegese de que o disposto no inciso IV do art. 35 restringe apenas a remuneração percebida nas funções de dirigentes da entidade beneficente de assistência social. Logo, não poderá ser cassada ou não concedida a isenção, *pelo fato do dirigente exercer, de forma cumulada, outras funções, e por essas ser remunerado, sob pena de afronta ao princípio da liberdade constitucional de profissão.*”

No mesmo sentido, decidiu o 1º Conselho de Contribuintes, através de sua 1ª Câmara, no Processo nº 10882.002101/00-18, por decisão unânime, em sessão de 21 de agosto de 2002 que “o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores da entidade mantida, não configuram distribuição disfarçada de lucros”, estando a ementa assim redigida:

“Instituições de Educação - Suspensão da Imunidade Tributária - As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do parágrafo 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, por descumprimento dos incisos I e II, do mesmo artigo. *Porém, o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores, não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos.*”

Do referido acórdão, destacamos:

“*Cabe esclarecer que a própria Administração Tributária reconhece a possibilidade do pagamento de salários aos administradores - empregados, portanto, não existe qualquer irregularidade no fato de os dirigentes perceberem remuneração pela prestação de serviços à instituição.* O professor *Roque Antonio Carrazza* manifesta-se no sentido de que ‘a ausência de intuito lucrativo exige que os recursos auferidos venham reinvestidos na própria instituição educacional. *Não impede, porém, a remuneração justa de seus quadros.*’”

O próprio Tribunal Superior do Trabalho reconhece a hipótese - embora entendendo a inexistência de vínculo empregatício em atividades puramente religiosas - na prestação de serviços desenvolvidos, reconhece o vínculo se o religioso, quando membro de entidade religiosa, *atua como professor ministrando aulas na entidade.*

Nesse caso nada impede que o religioso apareça numa relação de emprego. É a hipótese de um sacerdote que ministra aulas em uma faculdade de teologia ou colégio da congregação a que pertence. No caso, entendeu o TRT da 6ª Região que estariam presentes todos os elementos da relação de emprego. Será um trabalhador considerado empregado, porquanto a vocação espiritual cede lugar ao objetivo de ganho, o sustento próprio ou de outrem, conforme se lê da ementa:

“Ementa: Membro de Entidade Religiosa - Vínculo Empregatício: A sociedade religiosa é pessoa jurídica de direito privado, nos termos do art. 16 do Código Civil, podendo, evidentemente, celebrar contrato de trabalho. O próprio membro da congregação (padres e freiras) pode celebrar contrato de trabalho com a congregação a que pertença como no caso de atuar como professor da entidade. Todavia, a autora desde 1987 não exerce as atividades de professora e a presente ação somente foi proposta em 22-10-1999, tendo ultrapassado há muito o prazo prescricional de dois anos previsto na Constituição Federal.” (TRT da 6ª Região, RO nº 4.574/2000, 1ª Turma, 7.11.2000, Rel. Juiz Marco Aurélio Medeiros Lima, DO de 6.12.2000)

Não há, pois, como serem confundidos os *cargos de diretores da entidade, não remunerados com os de reitor (reitor, vice-reitor e pró-reitores) professores da entidade*, a qual só pode contar em seus quadros com profissionais habilitados ao exercício de tais funções. Os primeiros *não são e nem podem ser remunerados. Os demais* (professor, reitor e pró-reitor da entidade imune) *podem e devem ser remunerados.* E a remuneração pelo trabalho prestado decorre do próprio mandamento constitucional, como garantia de subsistência do cidadão e de membros de sua família (art. 5º, XIII, da CF).

4) *O preceito constitucional que erige à condição de Princípio Fundamental da República a dignidade humana necessita de regulamentação infraconstitucional para sua exequibilidade?*

Por serem normas de estrutura da Constituição, entendemos que não necessitam de regulamentação os princípios fundamentais a que faz menção o art. 1º da CF ao estabelecer que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político, a sua aplicação é imediata, de forma plena.

Conforme *José Afonso da Silva*, as normas constitucionais quanto à eficácia e aplicabilidade são classificadas em três categorias:

- I - normas constitucionais de eficácia plena;
- II - normas constitucionais de eficácia contida; e
- III - normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

Na *primeira categoria* incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui o objeto.

Alguns exemplos ilustram a ideia sobre as normas plenamente eficazes e de aplicabilidade imediata:

- 1) A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (art. 1º);
- 2) O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (art. 44);
- 3) As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, parágrafo 2º).

No *segundo grupo* também se constitui de normas que incidem imediatamente, e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas preveem meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias.

Normas de eficácia contida, portanto, são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados. São normas de aplicabilidade imediata e direta. Tendo eficácia independente da interferência do legislador ordinário, sua aplicabilidade não fica condicionada a uma normação ulterior, mas fica dependente dos limites (daí eficácia contida) que ulteriormente se lhe estabeleçam mediante lei, ou de que as circunstâncias restritivas, constitucionalmente admitidas ocorram.

Exemplo: a atuação do poder público, para manter a ordem, a segurança pública, a defesa nacional etc. na forma permitida pelo direito objetivo.

No *terceiro grupo*, ao contrário, são todas as normas que não produzem, com a simples entrada em vigor da Constituição, todos os seus efeitos essenciais, por não ter o constituinte estabelecido sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.

Tais normas são de dois tipos: (a) as definidoras de princípio institutivo; e (b) as definidoras de princípio programático.

A característica fundamental das normas constitucionais de *princípio institutivo* está no fato de indicarem uma legislação futura que lhes complete a eficácia e lhes dê efetiva aplicação. São normas em que o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei.

Exemplo: parágrafo 2º do art. 18 da CF, segundo o qual a criação de Territórios, sua transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão regulamentados por lei complementar; parágrafo 2º do art. 90 da CF: “A lei regulará a organização e o funcionamento do Conselho da República” (igual disposição consta do parágrafo 2º do art. 91 para o Conselho de Defesa Nacional).

As normas constitucionais de *princípio programático* são aquelas normas por meio das quais o constituinte, em vez de regular - direta e imediatamente - determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando a realização dos fins sociais do Estado.

Exemplo: a determinação constitucional do art. 170: as ordens econômica e social têm por fim realizar a justiça social, constituem uma norma-fim, que permeia todos os direitos econômicos e sociais, mas não só eles como, também, toda a ordenação constitucional, porque nela se traduz um princípio político constitucionalmente conformador, que se impõe ao aplicador da Constituição. Os demais princípios informadores da ordem econômica - propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego - são da mesma natureza.¹²

Assim, o art. 1º da CF, ao constituir o Estado Democrático de Direitos e estabelecer entre seus fundamentos a dignidade da pessoa humana, sendo norma de estrutura, a sua aplicação é imediata, não necessitando de regulamentação de norma infraconstitucional.

5) Caso a resposta à questão “4” seja positiva, a norma do artigo 9º, V, “c” do Decreto nº 3.048/1999 (com a redação dada pelo Decreto nº 4.079/2002) e itens 8.3.2 e 8.3.2.1 da Ordem de Serviços do INSS nº 210, de 26 de maio de 1999 (DOU de 28.6.1999) é suficiente para conferir a exequibilidade reclamada pela norma constitucional? Ou será necessária a veiculação de norma específica para disciplinar tal matéria?

A pergunta está prejudicada pela resposta à pergunta nº 4. Porém, as normas acima mencionadas favorecem as Consulentes. Elas, a rigor, não estão regulamentando o princípio fundamental da dignidade humana, mas dando aplicação infraconstitucional ao preceito fundamental, disciplinando a matéria relativa aos segurados obrigatórios da previdência social, na condição de “contribuinte individual”, em cumprimento ao art. 195, II, da Constituição Federal, que preceitua:

“A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.”

Esse caráter de regime geral contributivo da previdência social de filiação obrigatória é para assegurar os benefícios previdenciários a que faz menção o art. 201 da Constituição Federal.

¹² José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*; e Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Mendes e Carlos Valder do Nascimento (coords.). *Tratado de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 152/165.

6) *Todas as entidades envolvidas neste estudo vos enviaram os seus Estatutos Sociais e a relação custo com a vida religiosa versus custo total das mantenedoras e também versus a receita total. Após uma análise dos mesmos, o senhor sugeriria alguma(s) alteração(ões)?*

As entidades privadas, de fins não econômicos, constituídas na forma de associação ou de fundação, devem observar, rigorosamente, o que determina o atual Código Civil, em seus arts. 44, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60 e 61 (se forem associação e organizações religiosas) e 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 e 69 (se for fundação).

Nada temos a sugerir quanto eventuais alterações dos atuais estatutos das entidades Consulentas.

7) *Há alguma base legal para proteção e privacidade de gastos pessoais dos religiosos (associados das entidades)?*

Não. Os gastos devem ser comprovados, conforme menciona a Ordem de Serviço INSS nº 210, de 26 de maio de 1999, ao estabelecer:

“8.3.2 - Não serão consideradas como remuneração direta ou indireta, para os efeitos do inciso VII dos pressupostos básicos (Título II, Capítulos I ou II desta OS), os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso e/ou para sua subsistência em condições que independam da natureza e da quantidade de trabalho executado.

8.3.2.1 - São considerados, como gastos com subsistência, entre outros, *os valores despendidos a título de alimentação, vestuário, hospedagem, transporte, assistência médica e odontológica*, desde que *o documento fiscal identifique perfeitamente a entidade e a operação realizada.*”

No mesmo sentido, dispõe o parágrafo 13 do art. 22 da Lei nº 8.212/1991:

“§ 13 - Não se considera como remuneração direta ou indireta, para efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado.” (Incluído pela Lei nº 10.170, de 2000)

As entidades religiosas são beneficiadas com a imunidade de templos. O valor mensal que pagam a seus ministros para a subsistência deles, tendo em vista a atividade que desenvolvem, não caracteriza distribuição de patrimônio, nem é considerado remuneração pelo INSS, a menos que o faça por tarefa executada, como por exemplo, número de missas rezadas, casamentos realizados, batismos etc.

E também contabilizados, de forma a poder comprovar as receitas e as despesas efetivadas da entidade.

8) *Há algumas situações que comprometem: remuneração direta ou indireta, benefícios, vantagens (art. 29 da Lei nº 12.101/2009)?*

O art. 29 da Lei nº 12.101/2009, dispõe:

“Art. 29 - A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”

A exigência de não remuneração de diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, diz respeito ao exercício do cargo de diretoria na entidade que não podem ser remunerados.

A proibição de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas *não* impede as entidades imunes de remunerar serviços profissionais prestados, não como membros de direção da entidade, mas por serviços profissionais prestados (a questão já foi anteriormente respondida - ver resposta ao quesito nº 3).

Em relação às atividades puramente religiosas, entendeu o TST não haver vínculo empregatício, por ser revestido o trabalho de natureza religiosa, não havendo interesse material da pessoa que presta o serviço, mas um sentimento de espiritualidade, não havendo interesse material (ver resposta ao quesito nº 3).

A jurisprudência de nossos Tribunais entende que os serviços profissionais exercidos, como, por exemplo, atividades docentes (ministrando aulas), médico exercendo a sua profissão em hospital mantido pela entidade, *devem ser remunerados*, em valores de mercado, de tal forma que não comprometem a exigência do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

9) O Acordo da Santa Sé está em vigor? E se estiver, ele protege a imunidade dos religiosos?

Sim, está em vigor. A promulgação do Acordo no Brasil entre a Santa Sé e a República Federativa do Brasil foi efetuado em 11 de fevereiro de 2010.

Quanto à imunidade tributária, o art. 15 do Acordo do Brasil com a Santa Sé estabelece:

“Art. 15 - Às pessoas jurídicas eclesiais, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição.”

Um dos subscritores da presente Consulta, ao comentar referido dispositivo do Acordo do Brasil com a Santa Sé, faz menção a Dom Lorenzo Baldisseri que em seu livro *Diplomacia Pontifícia - Acordo Brasil-Santa Sé - Intervenções*, observa:

“O texto, mais uma vez, lança no cenário jurídico internacional uma norma que o poder civil brasileiro havia estabelecido na sua Constituição, e com abrangência de todas as religiões.

O Acordo sintetiza o que já se inclui no ordenamento jurídico brasileiro e está explicitado pelo seu mais alto intérprete, o Supremo Tribunal Federal. Nesta Corte, já se explicitou que ‘a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Até mesmo os cemitérios, porque o STF os entende como ‘extensões de entidades de cunho religioso’ também se abrigam na causa de imunidade do art. 150 da Constituição.

Não há, portanto, aqui, privilégio para a Igreja Católica em face das demais denominações religiosas.¹³

Seus comentários são absolutamente procedentes. Eu mesmo, ao comentar a imunidade tributária dos templos (art. 150, inciso VI, letras 'b' e 'c'), escrevi:

'b) templos de qualquer culto;

6.9.2. A imunidade dos templos

A imunidade consagrada objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com Seu Criador. Não há no direito brasileiro desde a República - em que o Estado e a Igreja Católica deixaram de ter relações jurídicas especiais em face de ser o Catolicismo religião oficial à época da monarquia - qualquer preconceito ou distinção entre os diversos cultos. O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo.¹⁴

(...)

'Entendo que não apenas o prédio em que o culto ocorre, mas todas as atividades correlatas são imunes, desde que dirigidas às suas finalidades superiores.¹⁵

Rogério Gandra Martins, ao atualizar meus comentários, completou:

'Corroborando com a posição do Autor, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

'Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas 'b' e 'c' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 14/maio/2004)¹⁶

(...)

No momento, o governo federal rege a matéria por lei ordinária, a Lei nº 12.101, de 27 de Novembro de 2009, cuja validade também é contestada perante a Suprema Corte, do ponto de vista de sua inconstitucionalidade formal (lei ordinária e não lei complementar).

Tais considerações, eu as faço, lembrando, portanto, que a questão das imunidades ainda depende de uma solução definitiva da Suprema Corte.

Para efeitos, todavia, do Tratado Brasil-Santa Sé, qualquer que seja a decisão, ela será aplicada a todas as instituições sociais e de educação, inclusive àquelas mencionadas no artigo 15 do Tratado, que não privilegia as instituições da Igreja em relação a qualquer outra. É de se acrescentar, ainda, que a imunidade é extensiva às contribuições sociais, por força do § 7º do artigo 195 da Lei Suprema, cuja dicção é a seguinte:

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

(...)

'Em outras palavras, no que diz respeito às imunidades das instituições de assistência social e educacional, aquelas da Igreja Católica gozam dos mesmos direitos que as outras - se Tratado não houvesse - asseguradas na forma do artigo 150, inciso II, da Lei Suprema.'

(...)

'Quanto aos templos, dúvida inexistente, visto que, garantida pela Constituição a liberdade religiosa, não poderia o seu exercício ser dificultado por tributos, que poderiam inviabilizá-la.

O inciso IV do artigo 3º da CF, ao não permitir qualquer discriminação de qualquer natureza, no regime democrático brasileiro, assim como diversos dos dispositivos do artigo 5º assecura-

¹³ Obra citada, p. 117.

¹⁴ *Vittorio Cassone* ensina: "A imunidade objeto da letra 'b' procura resguardar da tributação os templos de qualquer culto, e deve ser conjugada com o artigo 5º, VI, que garante a inviolabilidade e a liberdade de consciência e de crença, assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida na forma da lei, a proteção aos locais de culto e às suas liturgias." (*Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 45)

¹⁵ *O Sistema Tributário na Constituição*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 298/300.

¹⁶ *Ives Gandra da Silva Martins. Sistema Constitucional Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 300.

tórios de ampla liberdade religiosa e de culto, demonstram, pois, que o artigo 15 do Tratado é apenas reiterativo daquilo que está insito nas cláusulas constitucionais citadas.¹⁷

‘Ao concluir estas breves considerações, à luz do que escrevi no passado, entendo que, nada obstante as garantias constitucionais já asseguradas à Igreja Católica e as suas instituições de educação e de assistência social, a expressa inclusão ao texto do Tratado, outorga-lhe força adicional, nada obstante pelo regime da lei suprema, na exegese do Pretório Excelso, o Tratado ingressar no ordenamento jurídico nacional como lei ordinária especial.¹⁸ Não poucos constitucionalistas, contudo, entenderam que, por serem as imunidades direitos e garantias individuais, com características de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, inciso IV da CF),¹⁹ próprias de um regime especial, ou seja, das garantias definidas pelo § 2º do artigo 5º.’

(...)

‘O importante, para efeitos deste breve estudo, é demonstrar não ter havido qualquer privilégio à Igreja Católica, ao assegurar o Tratado a disciplina jurídica das imunidades do seu artigo 15, visto que representa a igualdade de tratamento garantida a templos e instituições de ensino e assistência social existentes no país, pela lei suprema.’

A inclusão, todavia, afasta, para intérpretes menos avisados, quaisquer veleidades exegéticas. Imunidades de impostos estão asseguradas aos templos católicos, e a de contribuições sociais, às suas instituições de ensino e assistência social.²⁰

Na verdade, o Acordo Brasil-Santa Sé nada acrescentou ao direito em vigor nos termos do art. 150, VI, “b” e “c” e parágrafo 4º da Constituição Federal, assim conformados:

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

(...)

¹⁷ Os arts. 3º, IV, e 5º, VI, VII, VIII e IX estão assim redigidos:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

IV - promover o bem de todos, *sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.*”

(...)

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

VI - *é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias;*

VII - *é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;*

VIII - *ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;*

IX - *é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença.*” (Destacamos)

¹⁸ Hoje, pelo parágrafo 3º do art. 5º da CF, introduzido pela EC nº 45/2004, somente por votação no Congresso, semelhante às emendas constitucionais, o Tratado torna-se norma constitucional, estando assim redigido a norma retrocitada:

“§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.” (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004*) (*Atos aprovados na forma deste parágrafo*)

¹⁹ A dicção do art. 60, parágrafo 4º, inciso IV, da CF é a seguinte:

“Art. 60 (...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.”

²⁰ Ives Gandra da Silva Martins. *Imunidade e Filantropia no Tratado Brasil-Santa Sé*, no prelo.

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

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

(...)

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

Temos insistido, como se pode verificar das questões anteriores desta Consulta, na tese da exigência de lei complementar para disciplinar a matéria das imunidades, como limitação ao poder de tributar, na forma do art. 146, II, da Constituição Federal.

A matéria reconhecida pelo STF, como de repercussão geral de questão constitucional, conforme RE nº 566.622/RS, deverá ser analisada em breve pela Suprema Corte.

O certo é que, enquanto o Pretório Excelso não decidir a questão, que terá efeito vinculante, a legislação atual continua em vigor e as atividades nela *não* previstas não dariam direito ao gozo da imunidade tributária: o risco existe.

A Interpretação do Parágrafo 4º do Art. 150 da CF, à Luz da Jurisprudência do STF, em Relação à Imunidade

O parágrafo 4º do art. 150 da Constituição Federal, contém a seguinte dicção:

"§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."

Referido dispositivo é, também, repetido pelo parágrafo 2º do art. 14 do CTN.

O patrimônio tutelado pela norma de imunidade constitucional deve ser entendido como *todo o conjunto de bens* móveis e imóveis, e direitos da entidade. O patrimônio não é algo divisível, é uno, cada entidade possui um único patrimônio, que compreende seus direitos, bens e propriedades imóveis. Não faz sentido reduzir o conceito de patrimônio apenas àquela parcela correspondente à propriedade da sede da entidade no caso de entidade assistencial, como tem entendido a fiscalização.

De Plácido e Silva,²¹ sobre o conceito de universalidade do patrimônio, escreve:

"Nesta acepção, o patrimônio é considerado uma universalidade de direito, constituindo, assim, uma unidade jurídica, abstrata e distinta dos elementos materiais que o compõem, de modo que podem ser estes alterados, pela diminuição ou aumento, ou mesmo desaparecerem, sem que seja afetada sua existência, que se apresenta juridicamente a mesma durante a vida do titular dos direitos ou relações jurídicas que o formam. Que o patrimônio, desde que apresente como uma universalidade, tem que ser único, embora, por uma ficção jurídica se permita seu fracionamento, como nos casos dos benefícios de inventário e na sucessão dos bens do ausente.

(...)

Quer então significar que a totalidade do patrimônio somente se separa da pessoa quando esta morre, porque nas alienações de bens que formam seu conteúdo não há transferência de patrimônio, mas de parcelas dele."

É relevante, também, observar o conceito de patrimônio, desta vez do ponto de vista econômico.

Segundo *Antonio Lopes de Sá*:²²

"Patrimônio deve ser entendido como o conjunto de bens, débitos, créditos e dotações ou provisões que se acham à disposição de uma azienda em dado momento."

²¹ *Vocabulário Jurídico*. Vol. III. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 330.

²² *Dicionário de Contabilidade*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 315.

Desta forma, resta que o patrimônio, em seu conceito econômico, não pode se restringir, de modo algum, apenas a um único bem, mas a totalidade dos bens e direitos a eles relativos.

Quanto às atividades econômicas exercidas por entidades imunes, um dos subscritores deste parecer, ao interpretar o parágrafo 4º do art. 150 da CF, escreve:

“De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta, ou não, imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e mais preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, 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 interpretação a 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 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, o 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 incisos *b* e *c* do art. 150, VI, 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 não atrai, pois, a incidência do IPTU, e 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. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.”²³

À evidência, apenas se a atividade econômica provocar desequilíbrio na concorrência, a imunidade não se aplica, visto que a destinação exclusiva para as finalidades das entidades imunes, que não provoquem desequilíbrio na livre concorrência, não retira a imunidade de tais atividades, como acima foi comentado.

Nesse sentido, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme os seguintes julgados:

“Ementa: ISS - Sesc - Cinema - Imunidade Tributária (art. 19, III, *c*, da EC nº 1/69) - Código Tributário Nacional (art. 14).

Sendo o Sesc instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional - que não se pôs em dúvida nos autos - goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, *c*, da EC nº 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.

Votação por maioria.

Resultado conhecido e provido.” (STF, RE nº 116.188, Relator Ministro Octavio Gallotti, julgado em 20.2.1990, Primeira Turma, DJ de 16.3.1990, p. 1.869)

²³ Ives Gandra da Silva Martins em coautoria com Celso Bastos. *Comentários à Constituição do Brasil*. Tomo I. 6º vol. São Paulo: Saraiva, 1990, pp. 203/206.

“Imunidade e Exploração de Estacionamento.

Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/69, art. 19, III, ‘c’; CF/88, art. 150, VI, c) *abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais*, a Turma reformou o acórdão que sujeitara à incidência do ISS o serviço de estacionamento de veículos prestados por hospital em seu pátio interno. Precedente citado: RE nº 116.188-SP (RTJ 131/1.295); RE 144.900-SP (DJU de 26/09/97).” (STF, RE nº 218.503-SP, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 21.9.1999)

“Imunidade e Exploração de estacionamento. Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 15, VI, c) *abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais*, a Turma manteve acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que reconhecera à instituição de assistência social mantenedora do orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos.” (STF, RE nº 257.700-MG, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 13.6.2000)

“Imunidade Tributária de Bem Locado.

A imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 150, VI, ‘c’ da CF, *abrange o IPTU incidente sobre o imóvel alugado a terceiro, cuja renda é destinada às suas finalidades essenciais*. Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, manteve-se o acórdão do 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que reconhecera a imunidade de terreno de entidade beneficente locado a terceiro que o explora como estacionamento de automóveis. Vencido o Min. Carlos Velloso, que conhecia do recurso extraordinário do Município de São Paulo e lhe dava provimento por entender que o patrimônio da entidade beneficente alugado a terceiros não está relacionado com as suas finalidades essenciais, sendo imune apenas a renda auferida do contrato de locação, nos termos do § 4º do art. 150 da CF (‘As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.’).” (STF, RE nº 237.718-SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 29.3.2001, DJ de 9.9.2001)

“Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, CF, *deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’*. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.” (STF, RE nº 325.822, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 14.5.2004)

À luz da jurisprudência da Suprema Corte, portanto, a exploração de imóvel locado, de estacionamento, de terreno e de cinema, por entidades imunes, não caracterizam atividades mercantis para efeitos de exigência de tributos. Somente aquelas atividades que possam provocar desequilíbrio na livre concorrência é que poderiam ser objeto de exigências tributárias.

O que importa observar é que os resultados advindos dessas atividades devem ser aplicados, integralmente, em seus objetivos institucionais.

Pretender exigir tributos das entidades imunes dessas receitas seria o mesmo que tributar o patrimônio dessas entidades, o que é vedado expressamente, pelo texto constitucional (parágrafo 4º do art. 150 da CF).

10) Na escrituração contábil, devem ser observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública ou Privada?

Sendo entidades privadas, toda escrituração contábil deve observar as Normas Brasileiras de Contabilidade Privada, em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a exatidão (art. 14, III, do CTN).

As entidades constituídas sob a forma de fundação ficarão sujeitas à fiscalização do Ministério Público, na forma do art. 66 do Código Civil.

O fato de serem as fundações de natureza privada, e serem fiscalizadas pelo Ministério Público, não implica em serem obrigadas a observar as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública. Deverão observar as Normas de Contabilidade Privada. Somente as Fundações Públicas, que de alguma forma estejam ligadas ao Poder Executivo, é que estarão obrigadas ao cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 837/1999, estabeleceu normas específicas para as fundações, que devem ser observadas em seus registros contábeis, quanto ao balanço patrimonial, demonstração do resultado, origem e aplicação de recursos.

11) Os religiosos associados podem ser remunerados pelo exercício da docência ou outra atividade profissional dentro da entidade prestadora de serviços?

A questão já foi respondida na pergunta nº 3.

Todos os religiosos que exercerem docência ou outras atividades profissionais dentro da entidade, que integram ou não a direção da entidade, podem ser remunerados, em respeito à garantia constitucional de exercício de trabalho ou profissão inserta entre as garantias individuais arroladas pelo art. 5º, XIII, da Constituição Federal.

A única exigência, portanto, é de que haja qualificação profissional para o cargo, regulamentada de acordo com a lei, em cada ofício ou profissão.

12) A quais obrigações tributárias estão submetidas às organizações religiosas? Estas entidades estão obrigadas a realizar escrituração contábil?

A imunidade de impostos é concedida pelo art. 150, VI, “b” e “c” da CF a templos e entidades de educação, saúde ou assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos do art. 14 do CTN.

A imunidade de contribuições sociais é concedida a entidades beneficentes de assistência social (parágrafo 7º, art. 195, CF), assim consideradas pelo STF (ADI nº 2.028) as entidades de saúde, educação, sem fins lucrativos, que atendam carentes na medida de suas possibilidades. Para usufruir de imunidade, a entidade deve fazer assistência social a carentes.

Segundo entendimento do Tribunal Superior do Trabalho, os religiosos e padres que trabalham nas diversas igrejas não são considerados empregados de tais instituições. O trabalho nesse caso reveste-se de natureza religiosa, não havendo interesse material da pessoa que presta o serviço. A jurisprudência trabalhista registra que a atividade de religiosos possui finalidade exclusivamente de vocação espiritual, não podendo ser considerados serviços a serem retribuídos mediante contraprestação.

Por esta razão, os ministros de confissão religiosa e membros de congregação ou ordem religiosa devem contribuir para o Regime Geral da Previdência Social, como contribuinte individual, na forma do art. 12, inciso V, “c”, e art. 22, parágrafo 13, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, assim redigidos:

“Art. 12 - São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas:

(...)

V - como contribuinte individual;

(...)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002).”

“Art. 22 - A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 13 - Não se considera como remuneração direta ou indireta, para efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que dependam da natureza e da quantidade do trabalho executado.”

O fato de serem entidades consideradas imunes, não desobriga as organizações religiosas do cumprimento do parágrafo 1º do art. 9º do CTN, que determina que “a imunidade não exclui a responsabilidade pelos tributos que devam ser retidos na fonte, e não dispensa a prática de atos, previstos em lei, que assegurem o cumprimento de obrigações tributárias por terceiros”.

A escrituração contábil é obrigatória, sendo um dos requisitos do art. 14 do CTN e devem ser observados os requisitos das Normas Brasileiras de Contabilidade para entidades de natureza privada.

13) O Acordo da Santa Sé, estando em vigor, permite que as entidades religiosas mantenham atividades de solidariedade social (atividades não previstas na Lei Orgânica de Assistência Social - Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 - DOU de 8.12.1993 - e principalmente as resoluções do Conselho Nacional de Assistência Social, especialmente a nº 109/2009 e nº 16/2010) juntamente com as atividades de educação, saúde e assistência social para efeitos de certificação de que trata a Lei nº 12.101/2009?

Conforme já exposto na resposta à pergunta nº 12, o Acordo da Santa Sé está em vigor. Em termos de imunidade tributária nada acrescentou ao direito em vigor nos termos do art. 150, VI, “b” e “c” e parágrafo 4º, da CF.

Com efeito, o art. 5º do referido Acordo firmado entre o Brasil e a Santa Sé, está assim redigido:

“Art. 5º As pessoas jurídicas eclesásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira.”

O dispositivo faz menção a assistência e solidariedade social.

A atividade de solidariedade social, de fato, não está prevista na Lei Orgânica de Assistência Social - Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 - DOU de 8.12.1993, e das Resoluções do Conselho Nacional de Assistência Social, especialmente as de nºs 109/2009 e 16/2010. O termo solidariedade social não aparece nas referidas normas infraconstitucionais. O parágrafo 7º do art. 195 da Constituição Federal, para efeitos de imunidade de contribuições sociais, faz menção a “entidades beneficentes de assistência social”, que de certa forma compreende também a solidariedade social. Praticar assistência social é praticar a solidariedade com o próximo, com aqueles mais necessitados, que as entidades assistenciais, ao lado do governo, procura assistir, dando-lhes tratamento digno e mais justo que nem sempre o Estado tem condições de realizar.

O conceito de assistência social encontra contornos na própria Constituição, de início no art. 6º, que assim define os direitos sociais:

“Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e assistência aos desamparados, na forma desta constituição.”

E mais adiante, nos arts. 203 e 204, II, explicitando, respectivamente, o que se entende por assistência social e a participação da sociedade nesse âmbito:

“Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

- II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV - a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”

As entidades que atuarem nas áreas de assistência social, mencionadas pelo art. 203 da CF, estarão também praticando solidariedade social.

O art. 204 da CF preceitua:

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

I - (*omissis*)

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

Por esta razão é que, em harmonia com a Constituição, as legislações das diversas entidades federativas sempre reconheceram tais atividades como de utilidade pública, assegurando-lhes o gozo de imunidades.

A imunidade é, pois, o reconhecimento que a Constituição assegura aos particulares que deixam de dedicar-se a atividades lucrativas ou de interesse pessoal, para desempenhar atividades de interesse público e de objetivo altruístico, que o Estado não consegue atender plenamente.

Daí que as desonerações contempladas no art. 150, VI, “c” e parágrafo 7º, art. 195, ambos da CF, têm por finalidade, precisamente, *incentivar a sociedade a organizar-se para suprir as deficiências do Estado, colaborando com o Poder Público no exercício de tais atividades que têm fim público, mas que o Estado, sozinho, não consegue desempenhar de modo satisfatório, como é o caso da saúde, da educação.*

No conceito de *beneficência* enquadram-se todas as entidades que têm seu patrimônio e finalidade inteiramente dedicados a interesses altruísticos, e que ao complementar ou substituir funções que, na sua essência, são próprias do Estado, *fazem-no, ainda, com objetivos caritativos, prestando serviços aos que não podem pagá-los, ainda que suas atividades não sejam exercidas de forma exclusivamente gratuita em relação a todas as pessoas.* Cobram daqueles que podem pagar, para prestar gratuidade aos necessitados.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal de longa data já definiu que *não se exige gratuidade* para que uma entidade assim se caracterize, como se vê do seguinte trecho do voto do *Ministro Relator Djaci Falcão* no RE nº 74.792 (RTJ 66/257):

“Por último, é oportuno acrescentar que a decisão se afina com o entendimento adotado nesta Corte, no RE 70.834 relatado pelo eminente Ministro Adalicio Nogueira, no qual foi acolhido o entendimento de que *não é necessário que a entidade preste assistência gratuita a todos, indistintamente, ou de que é admissível a imunidade em relação às entidades de caráter assistencial que visem ao amparo dos seus associados e pessoas estranhas, cobrando daqueles que podem pagar e se socorrem dos seus serviços.*”

À luz da Constituição de 1988, igualmente, o Egrégio Supremo Tribunal Federal reiterou esse entendimento, no RMS nº 22.192-DF, em relação à entidade constituída para fins educacionais, reconhecendo também não só sua finalidade de *assistência social*, como seu caráter *beneficente*, por prestar serviços gratuitamente *aos necessitados*, à medida que concede bolsas de estudos a alunos carentes.

O termo “beneficente”, também ligado à ideia de *solidariedade*, é um conceito de conteúdo constitucional e de direito privado, utilizado pela lei maior para estabelecer um limite ao poder impositivo do Estado relativamente às contribuições, e, nessa medida, não pode ser

alterado pela legislação tributária - *nem mesmo pela lei complementar* - por vedação expressa do art. 110 do CTN, *verbis*:

“Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Com efeito, na expressão “entidade beneficente de assistência social”, resta inequívoco que o termo “beneficente” indica a *qualidade ou natureza que a entidade deve observar* para fazer jus à imunidade; já a locução “assistência social” refere-se ao *tipo de atividade que deve ser por ela desenvolvida* para esse fim.

Com efeito, o art. 213 da CF, preceitua:

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

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

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra *escola comunitária, filantrópica ou confessional*, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de atividades.” (Destacam os)

Ao aludir a “comunitárias”, “confessionais” ou “filantrópicas” e ao exigir de todas elas que “*não tenham fins lucrativos*” para que possam receber recursos públicos, esse dispositivo reafirma que tais conceitos *têm conteúdo distinto*.

A distinção entre *entidades filantrópicas, entidades sem fins lucrativos e entidades com fins lucrativos* passa pelo exame do *tipo de interesse* que visa atender e do *modo de satisfazê-lo*.

Procuram realizar interesse *próprio as entidades com fins lucrativos ou as entidades que desempenham atividades circunscritas àqueles que a integram*.

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

Sobre o *conceito de assistência social*, é oportuno transcrever o seguinte trecho do voto do Relator, *Ministro Moreira Alves*, na ADIn nº 2.028-5:

“*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 ROMS 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).*

(...)

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 nº 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, renovado 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.”

Assim, a *assistência social vincula-se ao tipo de atividade exercida pela entidade e não à sua gratuidade*, até porque as entidades assistenciais necessitam de recursos para atendimento de suas finalidades. O que se exige é que elas não distribuam lucros e que a totalidade de receitas obtidas sejam aplicadas no País, em seus objetivos institucionais.

À luz do direito positivo, portanto, *instituição de assistência social é toda organização de pessoas, sem fins lucrativos, criadas com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados, em atendimento a seus objetivos sociais (com atuação em geral nas áreas da saúde, educação e assistencial aos menos favorecidos), que atenda ao interesse público, suprindo ou complementando atividades próprias do Estado, desde que seus resultados financeiros sejam totalmente revertidos aos fins institucionais, de modo a realizar finalidades públicas, ou seja, em benefício de outrem.*

O conceito de assistência social, portanto, é mais amplo e compreende também a solidariedade social, razão pela qual preferimos utilizar o termo assistência social, como menciona a Constituição (parágrafo 7º, art. 195).

Este é o nosso entendimento, s. m. j.