

CELSO VIANA DA SILVA

**IMUNIDADES E ISENÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS APLICÁVEIS ÀS
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de especialista no Curso
de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças
da Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Prof. Josué Brisola

CURITIBA

2004

Para Auxiliadora, Andréa e Lucas.
Importantes propulsores de minha
motivação para estudar.

AGRADECIMENTOS

A Vânia, Ivone e Marcelo, pela companhia e incentivos mútuos durante o curso. São três pessoas que entraram para meu rol de amigos e que faço questão de preservar, pois são inteligentes, trabalhadores, dedicados aos estudos e muito bem-humorados.

Ao Prof. Moisés, pelo incentivo e exemplo de dedicação.

Ao Prof. Brisola, por acreditar.

Ao corpo docente e aos demais colegas que trilharam esta jornada.

Felicidades a todos.

RESUMO

O trabalho focaliza as imunidades e isenções de tributos federais aplicáveis à instituições de educação e de assistência social. São estudados aqueles tributos mais presentes nessas entidades: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CSLL e o INSS patronal. Para estes tributos, além de uma prévia análise teórica, é discutido o cabimento de imunidade ou de isenção para as instituições. Na análise teórica busca-se o entendimento dos tributos segundo a prescrição tanto constitucional quanto da legislação ordinária, sem esquecer dos mandamentos da lei complementar. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, além das leis aplicáveis a cada tributo, no que respeitas as imunidades e isenções, foram verificadas e disto, extraídos os artigos que mais se prestam ao esclarecimento do tema. Ilustra-se o trabalho com um estudo de caso real.

SUMÁRIO

<i>CAPÍTULO I</i>	9
<i>O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</i>	9
O CONCEITO DE TRIBUTO	9
AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	10
FATO GERADOR	11
BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA	14
CARACTERÍSTICAS E NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS	15
IMPOSTOS	16
TAXAS	17
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	19
CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	20
EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	22
COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	23
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PRIVATIVA	26
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMUM	27
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESPECIAL	27
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RESIDUAL	28
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXTRAORDINÁRIA	28
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CUMULATIVA	29
A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	29

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	30
LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	33
O PRINCÍPIO DA RESERVA DE LEI E O DA ANTERIORIDADE.....	34
PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	36
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI.....	38
PRINCÍPIO DO DIREITO À TUTELA JURISDICIONAL.....	39
PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO.....	40
PRINCÍPIO DA ILIMITABILIDADE DO TRÁFEGO	40
AS IMUNIDADES	41
IMUNIDADE RECÍPROCA.....	42
IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	43
IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS, SINDICATOS E ASSOCIAÇÕES	43
IMUNIDADE RELATIVA A LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS.....	46
LIMITAÇÕES BASEADAS EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	47
A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE	48
A PESSOALIDADE E A CAPACIDADE ECONÔMICA.....	49
IMUNIDADES GENÉRICAS E ESPECÍFICAS.....	49
<i>CAPÍTULO II</i>	<i>51</i>
<i>Entidades sem fins lucrativos - imunidades e isenções tributárias</i>	<i>51</i>
INTRODUÇÃO	51
A IMUNIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	52

IMUNIDADE E ISENÇÃO: DIFERENÇAS	52
IMUNIDADE A TAXAS	53
A IMUNIDADE AOS IMPOSTOS	53
A EXPRESSÃO “ATENDIDOS OS REQUISITOS DA LEI”	55
IRPJ – OS REQUISITOS PARA O GOZO DA IMUNIDADE	58
O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS REQUISITOS DA LEI.....	59
REQUISITOS PARA O GOZO DA IMUNIDADE: AINDA A LEI 9.532/97.....	60
OS DIRIGENTES DE OSCIP E OS	61
IRPJ: IMUNIDADE OU ISENÇÃO?	66
IMUNIDADES RELATIVAS ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	67
<i>PARTE III.....</i>	<i>74</i>
<i>ESTUDO DE CASO.....</i>	<i>74</i>
A ENTIDADE	75
O ITDASP E A IMUNIDADE AO IRPJ	77
O ITDASP E O PIS.....	78
O ITDASP E AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL:	
IMUNIDADE	80
O ITDASP E A AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL:	
ISENÇÃO.....	83
O ITDASP E O INSS PATRONAL	86

O ITDASP E OS TRIBUTOS: RESUMO DOS BENEFÍCIOS E OBRIGAÇÕES**FISCAIS 86***CONCLUSÃO..... 88*

LISTA DE ABREVIATURAS

CF -	Constituição Federal
CIDE -	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL -	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN -	Código Tributário Nacional
ICMS -	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE -	Imposto de Exportação
II -	Imposto de Importação
INSS -	Instituto Nacional da Seguridade Social
IOF -	Imposto sobre Operações Financeira
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ -	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
Min. -	Ministro
OS -	Organizações Sociais
OSCIP -	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
PIS -	Programa de Integração Social

INTRODUÇÃO

O ser humano, desde seus primórdios, buscou viver em grupos. Este modo de viver lhe assegurava diversas vantagens, tais como segurança e cooperação nas empreitadas de caça. Essa vida coletiva logo trouxe a necessidade do estabelecimento de regras mínimas de convivência. Era a sociedade a que se hoje chegou, com todo o seu arcabouço de regras e costumes, em seu nascedouro.

Logo se descobriu que a vida em sociedade traz consigo necessidades para o grupo, como, por exemplo, a divisão de trabalho. Algumas pessoas se encarregam da segurança interna e outras previnem agressões externas. E assim, diversos serviços de interesse da sociedade são distribuídos por grupos de pessoas: assistência médica, assistência social aos desamparados, medidas preventivas de saúde, educação básica, distribuição de justiça, etc.

A complexidade do tecido social exige a delegação de poder a um ente para estabelecer as regras, cuidar para que elas sejam observadas por todos e administrar os serviços e interesses decorrentes da existência da própria sociedade. Este ente abstrato, representativo de um poder superior é o Estado.

O Estado decorre do conceito de nação. Esta é o agrupamento humano cujos membros, fixados num território, são ligados por laços históricos, culturais, econômicos e lingüísticos (Vicente Paulo, 2004, p. 125). Entendido este conceito, caracteriza-se o Estado como sendo a nação politicamente organizada, faltando apenas agregar um governo dotado de capacidade jurídica para promover a ordem e o bem-estar da comunidade.

As funções do Estado, para serem desempenhadas a contento por seus governantes, exigem recursos. Tais são levantados de diversas formas e muita disciplina é necessária na sua aplicação. E assim nasce a atividade financeira do Estado que é regulamentada por um conjunto de regras constituintes do Direito Financeiro. Tal conjunto subdivide-se em receita, despesa, crédito público e orçamento. Focando a receita, encontramos a receita pública e especializando ainda mais o foco, as receitas tributárias.

As receitas tributárias são apenas parte das fontes de recursos utilizadas pelos governos para custearem as despesas com os serviços públicos e com os investimentos necessários ao estabelecimento da infraestrutura condutora da atividade do Estado e que permite à sociedade saudável desenvolvimento econômico bem como a integração dos diversos grupos. E elas, as receitas tributárias, são apenas uma dessas fontes; há outras: doações voluntárias, extorsões a outros povos, rendimentos oriundos da atividade do Estado (produzidos por bens públicos ou empresas estatais), empréstimos e emissão de moeda.

Estes recursos, administrados segundo princípios éticos e morais, orientam a ação estatal para distribuir bens e serviços. Entretanto, o Estado nem sempre é eficiente nesta distribuição, necessitando da atividade do particular para complementar a sua. Em relação a esse particular o Poder Público dedica algumas prerrogativas que possibilitem àquele o seu trabalho de apoio ao Estado.

As prerrogativas asseguradas pelo Estado são de variadas ordens; mas cabe ressaltar a tributária. Dispensando o recolhimento de tributos devidos ou até mesmo protegendo esses agentes da tributação, o Estado diferencia esses agentes

daqueles que atuam de forma diferente. Por exemplo, quando uma entidade retira pessoas carentes das ruas, as acolhe, dá-lhes moradia, ensina-lhes um ofício e as recoloca no mercado de trabalho, essa entidade devolve cidadania a essas pessoas.

Sendo esse um trabalho de toda a sociedade, garantir a cidadania, é justo que a sociedade beneficie essa entidade com alguns privilégios, mormente de ordem tributária. E é isso que ocorre, através das imunidades e das isenções.

Este é o objetivo deste trabalho, quando se propõe a examinar, do ponto de vista legal, os benefícios tributários das imunidades e isenções. Entretanto, a análise ficará restrita a alguns tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS patronal. Decidiu-se por estes tributos em função de sua presença em todas as atividades passíveis de tributação.

O trabalho está dividido em três partes. Na primeira estuda-se o Sistema Tributário Nacional, elucidando aspectos formais desse complexo conjunto de normas a fim de possibilitar ao leitor melhor entendimento delas e do que se pretende apresentar na parte seguinte.

Na segunda parte traz-se a estudo as imunidades e isenções referenciadas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional e relativas aos tributos acima mencionados.

Na terceira e última parte apresenta-se um estudo de caso, no qual toma-se uma situação real e analisa-se o cabimento ou não de imunidades ou isenções atinentes aos tributos incidentes sobre suas atividades. Por questão de preservação do sigilo fiscal, trocou-se, além do nome o objeto social dessa pessoa jurídica analisada.

CAPÍTULO I

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O CONCEITO DE TRIBUTO

Verifica-se então que a maior parte do financiamento das atividades que o Estado desenvolve em prol da sociedade é por ela mesma provido. Isto se dá mediante a entrega de parte de seu patrimônio ao Estado. Majoritariamente esta entrega é feita em dinheiro, e o Estado para arrecadá-lo, usa uma estrutura legal e de pessoal e equipamentos. Essa estrutura legal compõe a legislação tributária. Tal denominação que nos remete à idéia de tributo, instituto caracterizado no CTN.

O CTN foi introduzido em nosso meio jurídico através de uma lei ordinária: a Lei nº 5.176, de 25 de outubro de 1966. Tal lei foi alçada à condição de código pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. O CTN estabelece normas gerais em matéria tributária, sem criar tributos. Apenas disciplina sua criação fornecendo limites de atuação bem como caracterizando alguns aspectos inerentes ao campo da tributação, como contribuinte, responsável, solidariedade, obrigação tributária, crédito tributário, entre outros.

O art. 3º do CTN define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, o tributo é de natureza compulsória. A sociedade, para ter seus anseios atendidos, precisa se financiar. Dificilmente se conseguiria levantar os recursos necessários se o recolhimento do tributo tivesse caráter discricionário, deixando ao indivíduo, de acordo com particulares critérios de conveniência ou oportunidade, a liberalidade de sua contribuição.

É obrigatório o recolhimento para todos que se enquadrem nos requisitos estabelecidos pela lei a que alude o enunciado acima. E esta lei não é apenas a ordinária. Pode ser qualquer ato normativo que tenha a hierarquia semelhante àquela: medida provisória, lei delegada, decreto-legislativo ou resolução.

Os tributos, em geral, são instituídos através de lei ordinária. Exceção feita, pela própria Constituição Federal (CF) para a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), empréstimos compulsórios e para a utilização da competência residual da União. Para estes, a própria CF exige outra espécie de lei, a lei complementar.

AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O artigo 145 da CF enumera três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Porém o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que, junto com estas, integram o Sistema Tributário Nacional as outras contribuições e os empréstimos compulsórios.

As demais contribuições aqui mencionadas são aquelas enumeradas no artigo 149 da CF: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio

econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O STF também pacificou o entendimento a respeito do pedágio. Havia conflito doutrinário: alguns tributaristas o classificavam como preço público e outros como taxa. Para o STF o pedágio é taxa, portanto é também tributo. Isto porque o pedágio é mencionado no artigo 150, inciso V, da CF, e este artigo está inserido no capítulo que trata de tributos.

Então, são as mais variadas as formas tributárias de levantamento de recursos para o financiamento dos serviços prestados pelo estado no atendimento das necessidades sociais:

- os impostos;
- as taxas (entre elas o pedágio);
- as contribuições de melhoria;
- as contribuições do art. 149 da CF; e
- os empréstimos compulsórios.

Embora sejam todos tributos os impostos, as taxas e as contribuições distinguem-se pelo regime jurídico que lhes é aplicável individualmente.

FATO GERADOR

Neste ponto convém detalhar-se alguns aspectos inerentes aos tributos e à tributação, tais como fato gerador, base de cálculo, obrigação tributária e crédito tributário, entre outros. Primeiro o fato gerador. Veja-se o que diz o CTN a seu

respeito, no art. 114: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

Desta forma o CTN deixa a cargo do legislador eleger um ato, um fato ou qualquer situação que possa vincular uma ou mais pessoas ao Estado. Este assume a condição de credor e o outro ou outros de devedor de tributo ou de penalidade pecuniária.

Parte da doutrina prefere o nome suporte fático ou pressuposto de fato. Outra parte ainda prefere hipótese de incidência. Tais denominações se prestam a caracterizar a situação descrita na lei como o fato gerador, para esses doutrinadores. Já a ocorrência no mundo real da situação prevista em lei, muitos doutrinadores a chamam de fato imponível. Entretanto, o CTN faz referência apenas ao fato gerador como sendo tanto a situação prevista em lei quanto à ocorrência real.

Caracteriza-se o fato gerador pela sua descrição legal. E nesta busca-se o seu aspecto mais importante, ou seja, o seu núcleo. Descrições como "prestação de serviços", "importação de produtos estrangeiros", "acondicionamento", "saída de mercadoria" ou "aquisição de disponibilidade econômica" são núcleos de fatos geradores. A estes se dá o nome de aspecto material do fato gerador.

Outros aspectos do fato gerador devem ser considerados. O aspecto subjetivo se relacionada à identificação das pessoas envolvidas na relação jurídica nascida com o fato gerador. Tais pessoas são os sujeitos ativo e passivo. O CTN esclarece parte do tema afirmando no art 119: "Sujeito ativo da obrigação principal é

a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Assim, o sujeito ativo será a União, um dos estados da federação ou o Distrito Federal, ou um dos municípios.

A outra parte o CTN expõe assim:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Art 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Tem-se também o aspecto temporal, que aponta o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Assim, constata-se a existência de fatos geradores instantâneos e continuados. O momento da saída das mercadorias é o aspecto temporal de tributos sobre produção e circulação; é um lapso de tempo imediato, que não se alonga. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) tem seu fato gerador formado ao longo do tempo, continuado: um mês (para pessoas jurídicas tributadas pelo SIMPLES), um trimestre (para pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real ou presumido) ou um ano (para as pessoas físicas).

Instantâneo ou continuado, a lei deve expressar com exatidão o momento em que o fato gerador se considera ocorrido. Veja-se por exemplo o Imposto de Importação: o CTN diz que seu fato gerador é a entrada de produtos estrangeiros no

território nacional (aspecto material). Entretanto, a lei instituidora do tributo estabelece que esse fato gerador ocorre no momento do registro da declaração de importação no órgão aduaneiro (aspecto temporal).

O lugar onde ocorre o fato gerador é chamado de aspecto espacial e deve também ser mencionado pela lei. Muitas vezes esse local é útil para se identificar a pessoa política a quem é devido o tributo. Por exemplo, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), relativamente às saídas de mercadorias de depósito fechado do contribuinte, no mesmo Estado; nessa hipótese o fato gerador considera-se ocorrido no momento da saída do depósito, mas o lugar da ocorrência do fato gerador será o do estabelecimento proprietário do referido depósito (Convênio ICMS nº 66/88, art. 27, p. 4º).

Portanto, percebe-se que a lei instituidora do tributo deve especificar com clareza tanto a época em que se considera ocorrido o fato gerador, quanto o lugar de sua ocorrência. Além disso, a lei também deve mencionar a base de cálculo e a alíquota aplicável.

BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

A base de cálculo é o valor sobre o qual o tributo será determinado. É sobre esta base que se aplicará a alíquota para se definir o montante do tributo devido. A base de cálculo é um quantum e a alíquota, na maioria das vezes, é um percentual. Nestes casos, em que a alíquota é um percentual, recebe o nome de ad valorem. A alíquota também pode ser específica, quando é aplicada sobre uma unidade de

medida adotada pela lei do tributo. Assim, as alíquotas de algumas taxas, representadas por determinada quantidade de dinheiro em relação a certos parâmetros, como, por exemplo, metros quadrados, quilogramas, litros, são tipos de alíquotas específicas. A lei de alguns impostos estipula alíquotas correspondentes a certa quantidade de mercadoria.

Então, as alíquotas podem ser específicas ou ad valorem, sendo esta a mais comum, manifestada por um percentual incidente sobre determinado valor, a base de cálculo. As alíquotas ad valorem podem ser proporcionais ou progressivas. As proporcionais se constituem em percentuais fixos, como por exemplo, o Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e o ICMS, entre outros. As progressivas se apresentam como percentuais variáveis, ou seja, aumentam na medida em que a base de cálculo também aumenta, como ocorre com o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da pessoa física (IRPF).

CARACTERÍSTICAS E NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

O Estado tem o poder de se auto-organizar e para isso usa sua força no sentido de exigir da população os recursos necessários. Tais recursos serão aplicados no aparelhamento geral do Estado que os obtém através dos tributos. A CF trata do assunto nestes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

E no art. 149 a CF atribui à União competência para instituir outro tipo de tributo: as contribuições especiais ou parafiscais. O art. 195 da CF se encarrega de atribuir a competência, também à União, para instituir as contribuições para a seguridade social, ou seja, INSS patronal, COFINS e CSLL, contribuições estas referenciadas no mencionado art. 149.

Tributo é gênero do qual são espécies os impostos, as taxas e as contribuições, além dos empréstimos compulsórios, como já verificamos. A análise do fato gerador, na maior das vezes, permite diferenciá-los. Assim, se o legislador ordinário indicar como fator gerador uma situação qualquer que determine uma atividade do poder público para com o contribuinte, diz-se que este será um tributo vinculado; entretanto, se for indicada uma situação qualquer que não gere para o poder público qualquer obrigação direta para com a pessoa do obrigado, estar-se-á diante de um tributo dito vinculado.

IMPOSTOS

Os impostos estão inseridos no grupo dos tributos não vinculados. O contribuinte, ao pagar um imposto, não impõe ao poder público qualquer obrigação direta de ação ou omissão. Já entre os tributos vinculados se situam as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios, pois seus fatos geradores exigem um comportamento do poder público em relação ao contribuinte, tais como limpar ruas, retirar entulhos, emitir documentos ou, entre outros, exercer vigilância contra excessos de diversas ordens.

O CTN é esclarecedor ao dizer no art. 16 que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. E o art. 43 do mesmo instrumento legal também ajuda a elucidar a questão quando diz que o “imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”. Portanto, aquele que adquire essa disponibilidade está obrigado a recolher o tributo que é da modalidade imposto, por não prever na especificação de seu fato gerador qualquer atividade estatal em benefício do contribuinte.

TAXAS

Analisando os conceitos de taxa e de contribuição de melhoria percebemos a nítida diferença entre a natureza destas e a do imposto. Estes tributos prevêm, na definição de seu fato gerador um ato, um fato ou uma situação clara de alguma ação ou omissão do Estado para com a pessoa do obrigado.

As taxas decorrem da atuação direta de determinada pessoa política que, exercendo seu poder de polícia, atua em benefício do contribuinte. A contribuição de melhoria, como especifica o art. 145, III da CF é “decorrente de obras públicas”. Portanto, esta contribuição é instituída a partir de uma ação direta do Estado.

Poder de polícia, segundo o art. 78 do CTN, “é a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do

mercado, ao desempenho de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”. Assim, percebe-se que a Administração Pública tem o poder de policiar as atividades dos administrados em prol de toda a coletividade. Neste sentido, existe a polícia sanitária, de construções, de diversões, de pesos e medidas, entre outras.

A execução de serviços em benefício dos administrados também pode ser executada pela administração. Um exemplo é o serviço de limpeza pública, no qual o coletor de lixo, com a frequência estabelecida pela administração pública, passa em frente à casa das pessoas para recolher o lixo gerado pelos moradores. Esta é uma atividade pública específica (a coleta do lixo) e divisível (cada residência gera seu próprio lixo, possibilitando a mensuração individual do serviço). A taxa de lixo é instituída pela administração para o custeio desta atividade e o administrado terá de pagá-la quer use ou não o serviço, pois ele é colocado à sua disposição, havendo, assim, uma utilização potencial. Essa taxa é um tributo e, como tal, de pagamento compulsório. Outros exemplos desse tributo são: taxa de água, taxa para concessão de alvará, taxa para emissão de cédula de identidade, taxa para inscrição em concurso público e pedágio.

A distinção entre a taxa e o imposto é percebida analisando-se o núcleo do fato gerador. Não importa o nome que se dê ao tributo. Se a lei instituidora chamar de “imposto do lixo” uma cobrança relativa a um serviço de coleta de lixo, e este serviço estiver presente na especificação do fato gerador, não será imposto e sim taxa. Necessário é que se conheça a natureza jurídica do tributo e isto é feito

analisando-se o fato gerador. Essa diferenciação é importante, a fim de se evitar conflitos de competências na instituição de tributos.

Se a união cria um “taxa sobre a propriedade de imóveis urbanos” diante de uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte, estará, na verdade, instituindo um imposto. Neste caso a União violará a competência municipal para instituir o IPTU e o tributo não terá o amparo da constituição.

E, finalizando por enquanto essa discussão sobre taxas, vale lembrar que o art. 145, parágrafo 2º, da CF traz regra proibindo esses tributos de terem base de cálculo própria dos impostos. Ou seja, nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir, por exemplo, uma taxa que tenha por base de cálculo o lucro das empresas, pois este já é usado para a determinação do imposto de renda da pessoa jurídica.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelos Municípios ou pelo Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições é instituída, como se viu e está presente no art. 145 da CF, em decorrência de obras públicas. Portanto, é um tributo vinculado a uma atividade estatal específica. E como os demais tributos, só pode ser instituída por lei ordinária ou outro documento legal de mesma hierarquia (lei delegada, medida provisória, resolução ou decreto legislativo).

Os arts. 81 e 82 do CTN, que estabelecem as normas gerais para a contribuição de melhoria, não estão em conformidade com o presente regramento constitucional desse tributo, pois complementam disposição da Constituição de 1946 (art. 19 da Emenda Constitucional nº 18), que só admite a instituição da contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra “valorização imobiliária”, tendo como “limite total a despesa realizada” e como “limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”

A cobrança desta contribuição ficou inviabilizada pela dificuldade em se determinar com exatidão o benefício para cada indivíduo resultante da obra pública. A obrigação de se levantar o benefício individual esteve em vigor de 1965 a 1983. A Constituição de 1988, em nome da prudência, apenas alude ao fato de se instituir a cobrança da contribuição de melhoria em decorrência de obra pública.

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Estas contribuições também são chamadas de parafiscais. Elas se enquadram perfeitamente na definição de tributo quando se analisam suas formas de instituição e arrecadação.

Assim, são prestações pecuniárias compulsórias e, muito importante para a aceitação delas como tributo, são tratadas no art. 149 da CF, artigo este inserto no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional. Então, da leitura desse artigo, podemos entendê-las como tributos de competência exclusiva da União dividindo-se em: contribuições sociais (INSS, CSLL, PIS e COFINS, por exemplo), contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE-combustíveis, entre outras) e

contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (CRC, OAB, CREA e CRM, por exemplo).

A competência exclusiva da União para instituir as contribuições parafiscais, como instrumentos de sua atuação na área social, na de domínio econômico e na de interesse das categorias profissionais ou econômicas não impede que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criem contribuição a ser cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício deles, de sistema de previdência social.

Veja-se como a CF trata do assunto dessas contribuições:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, p. 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

O inciso III do art. 146 acima mencionado faz referência à exigência de lei complementar para tratar de normas gerais em matéria de legislação tributária. Esta lei complementar é o Código Tributário Nacional. O inciso I do art. 150 alude ao princípio da legalidade, exigindo lei para instituir estas contribuições. E, mais uma vez, deve-se entender lei como sendo qualquer instrumento legal que possua a mesma hierarquia da lei ordinária. Já o inciso III desse mesmo artigo faz referência aos princípios da irretroatividade, da anterioridade e o da noventena para as contribuições sociais. Estes princípios são de observação obrigatória para a lei instituidora de qualquer tributo.

O CTN, no art. 217, ao tratar de contribuições parafiscais esclarece que suas disposições não excluem a incidência e a exigibilidade das contribuições que já existiam antes de sua entrada em vigor. São exemplos a contribuição sindical, o

Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (Funrural), o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), entre outras.

A arrecadação das contribuições parafiscais ou especiais é feita mediante delegação por entidades autárquicas ou paraestatais.

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Estes tributos são tratados pela Constituição de 1988 no artigo 148, onde é atribuída competência privativa à União para instituí-los. A criação deles só pode ocorrer em duas hipóteses: (a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Despesas extraordinárias são aquelas imprevisíveis e urgentes. Dada essa imprevisibilidade não são contempladas no orçamento da União e, em função da urgência, por exigirem atendimento imediato, a Constituição permite à União a obtenção dos recursos através de empréstimos compulsórios. As circunstâncias que cercam a necessidade da arrecadação deste tributo fazem com que a Constituição permita que a lei instituidora dele crie a obrigação de sua cobrança no mesmo exercício de sua publicação; ou seja, este tributo, quando criado para atender despesas extraordinárias, não precisa atender ao princípio da anterioridade da lei. O que não ocorre quando sua criação é devida à exigência de “investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

É de ressaltar, ainda sobre empréstimos compulsórios, que eles só podem ser instituídos por lei complementar da União, em função da competência exclusiva

atribuída a essa pessoa política, estabelecida pela Constituição. Portanto, trata-se de uma lei complementar nacional e não federal, pois obriga a todas as pessoas políticas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

E por fim, a teor do parágrafo único do art. 148 da CF, “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O Brasil é uma federação. Esta forma de estado implica dizer que (Vicente Paulo, 2004, p.34) “temos diferentes poderes políticos convivendo em nosso território: um poder político central (União), um poder político regional (Estado) e um poder político local (Município), além do Distrito Federal, que acumula as competências regionais e locais”.

Desta forma, cada um dos governos dessas pessoas políticas possui atribuições próprias e, para atingir seus objetivos necessita de recursos financeiros. Por isto, a Constituição estabelece as fontes de recursos de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público.

Dentre as receitas públicas, a tributária é a mais importante e, também por isso, a Constituição fez a repartição das competências entre as esferas autônomas de governo. A esta repartição podemos chamar de discriminação constitucional de competências tributárias e ela trata da faculdade de instituir tributos, conforme mandamento constitucional. Tem-se assim, o poder de tributar atribuído a cada umas destas esferas, poder este a ser exercido, sempre, por lei.

Observe-se que a Constituição atribui a competência na forma de uma faculdade, ou seja, o poder público não está obrigado a fazer uso dessa competência. Mas, constatando a realidade presente, percebe-se que os governos têm se utilizado à soberba dessa competência e isso tem provocado reações da sociedade e dos próprios entes tributantes. Aquela se sente solapada em sua capacidade financeira e estes têm reagido de diversas formas: ora discutindo a competência de outros entes que estariam a violar a sua própria competência, ora a exigir maior participação nos recursos arrecadados.

Essas discussões e reações têm certamente origem na escassez de recursos e na expansão dos gastos públicos, mais dos correntes que de capital. Entretanto, os encargos da dívida, ou seja, os juros do endividamento público, parecem ser o grande vilão a por todos em atrito. Em razão disso, a Constituição estabeleceu, além da discriminação das rendas tributárias, pela atribuição das competências, uma série de princípios que se impõem como garantias à sanha tributária dos entes políticos.

Os princípios constitucionais tributários, no mais das vezes, se comportam como limitações ao poder de tributar. E, embora não venhamos a examiná-los à exaustão, mesmo porque foge ao objetivo deste trabalho, queremos apenas enumerar os seis princípios jurídico-constitucionais que, segundo Roque Carraza (2004, p. 46), mais "de perto interferem no exercício das competências tributárias": (a) Princípio Republicano; (b) Princípio Federativo; (c) Princípio da Autonomia Municipal; (d) Princípio da Anterioridade; (e) Princípio da Legalidade; e (f) Princípio da Segurança Jurídica.

O estudo amiúde destes princípios sugerimos seja feito consultando a obra mencionada. Aqui iremos tratar mais diretamente das competências tributárias.

É plena a competência constitucional para o exercício da capacidade tributária. Isso significa dizer que a pessoa política tem ao seu alcance os instrumentos legais para legislar, administrar, fiscalizar e arrecadar os tributos. A mais importante dessas prerrogativas é a de legislar, uma vez que só através de lei é possível criar ou aumentar tributo. E para maior segurança da sociedade, essa capacidade só pode ser exercida pelo Poder Legislativo, composto por representantes daquela sociedade e eleitos pelo voto direto, secreto e periódico. E esse poder há sempre de respeitar as limitações estabelecidas pela Constituição.

Ao Poder Executivo é atribuída a aptidão, mais que isso, o dever, de aplicação das leis. Nesta tarefa, o governante emite decretos, instruções, portarias e outros atos normativos, que não poderão ampliar ou restringir o que a lei estabeleceu. No desencargo de suas funções, o Poder Executivo disciplina procedimentos, determinando como fazer, quando fazer, entre outros, e atribui, às autoridades administrativas, as atividades e tarefas a se desincumbirem, através de mandamentos específicos.

A competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável. As funções de arrecadação podem ser delegadas a instituições financeiras, as de fiscalização podem ser repartidas entre as pessoas políticas e a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas podem ser transferidas entre um ente e outro. Essa atribuição de funções não caracteriza delegação de competência, apenas cria facilidades ao trabalho da Administração Pública.

O CTN é didático nesse tema e o trata com muita clareza no Título II – Competência Tributária. São os arts. 6º a 8º que disciplinam nessa lei complementar as normas gerais sobre a forma de exercício dessa competência. O art. 7º disciplina que a competência para legislar sobre o tributo não pode ser objeto de delegação e o art. 8º trata da vedação à transferência dessa competência.

A Constituição estabelece competências tributárias privativas aos entes políticos. Isso significa que eles podem exercê-las livremente, sem o risco de um tributar fato econômico cuja tributação seja privativa de outro.

Costuma-se, para melhor compreensão, classificar a competência tributária em privativa, comum, especial, residual, extraordinária e cumulativa. Vamos examinar superficialmente estes conceitos doutrinários.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PRIVATIVA

Os arts. 153, 155 e 156, todos da CF determinam as competências tributárias privativas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, respectivamente.

Inicialmente veja-se o art. 153 e o que ele decreta a respeito dessa competência da União.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

A competência dos Estados e do Distrito Federal está no art. 155, desta forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

A seguir vem a competência privativa dos municípios inserta no artigo 156, assim:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMUM

Esta é a competência para a instituição de taxas e contribuição de melhoria. Tem o nome de comum em função de que as quatro pessoas jurídicas de direito público poderão instituí-las, dentro de suas respectivas atribuições, conforme disciplina a Constituição Federal no art. 145.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESPECIAL

Esta é a competência para instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, presentes nos arts. 148 e 149 da Constituição Federal. E, como se percebe, é uma competência exclusiva da União, a ser exercida por meio de lei complementar.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RESIDUAL

O constituinte originário deixou a possibilidade, através do art. 154 da CF, de que novos impostos fossem criados, além daqueles já previstos na competência privativa. Essa competência foi atribuída exclusivamente à União e sob condições: (a) necessidade de lei complementar; (b) obrigatoriedade de que sejam não cumulativos, significando dizer que não incidam em cascata; e (c) não podem ter fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos já discriminados na Constituição.

Portanto, desde que não invadam a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não adotem a tributação em cascata e sejam instituídos por lei que exige quorum qualificado, outros impostos podem ser criados pela União.

E por permitir à União a escolha de novas imposições dentre as restantes relações econômicas ou situações patrimoniais ainda não utilizadas para tributação, foi esse poder adicional de tributar denominado de competência residual para criar outros impostos.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXTRAORDINÁRIA

Esta competência está prevista no art. 154, II e trata dos impostos extraordinários a serem instituídos "na iminência ou no caso de guerra externa". Tais impostos deverão ser "suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação".

A competência tributária extraordinária é exclusiva da União, que pode instituir os tributos, quer eles estejam ou não, em sua competência privativa. Vale dizer, no caso de guerra externa ou de sua iminência, a União poderia instituir tributo com as mesmas características do ICMS, da competência privativa dos Estado e do Distrito Federal.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CUMULATIVA

Esta competência está delineada no art. 147, da CF, assim:

“Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

O Brasil atualmente não possui Territórios e, assim, apenas a parte final deste dispositivo tem aplicação. O art. 32, da CF proíbe a divisão do Distrito Federal em Municípios e, por isso, a ele cabe, além dos impostos estaduais, os municipais. Isto caracteriza a competência tributária cumulativa.

A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Um capítulo inteiro da Constituição é dedicado a traçar os princípios básicos de nosso Sistema Tributário: o Capítulo I, do Título VI, e abrange os artigos que vão do 145 ao 162, inclusive. Além da Constituição, outros meios legais também tratam de princípios básicos de tributação e, neste sentido, a própria Carta Magna dá o delineamento ao determinar que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de

competência em matéria tributária entre as pessoas políticas competentes para instituir tributos.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Essa é uma lei ordinária, alçada à condição de complementar pelo princípio da recepção, uma vez que a matéria que ela trata, por determinação constitucional, só pode ser alterada por uma lei desse tipo. Seria difícil e muito trabalhoso elaborar uma nova lei para tratar desse assunto e, assim, o princípio da recepção trouxe a Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, à condição de lei complementar, inserindo-a e validando-a no contexto jurídico-constitucional vigente.

Ela tem, como já verificamos, a função de dispor sobre conflitos de competência, de estabelecer as normas gerais em matéria tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em seu Livro Primeiro (arts. 2º ao 95) o CTN delinea os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes que podem ser adotados pelos vários legisladores quando da instituição dos tributos de sua competência. Assim procedendo, essa lei procura minimizar o risco de invasão de competências.

A normas gerais se referem principalmente às regras para instituir, arrecadar e fiscalizar tributos e estão disciplinadas no Livro Segundo do CTN (arts. 96 a 208). Este livro abrange todas as regras básicas de tributação, a começar pela definição do conteúdo e do alcance das diferentes normas jurídicas, que compõem a legislação tributária. Trata-se de um autêntico “estatuto do contribuinte”, uma vez que fixa seus direitos e deveres e, também, traça normas para a atuação dos fiscos

federal, estadual e municipal. Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária são institutos tratados neste livro, juntamente com toda a estruturação da relação entre sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, desde o nascimento dela com a ocorrência do fato gerador até sua extinção pelo desaparecimento do crédito tributário.

A função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é tratada pelo CTN nos arts. 9º a 15, como complemento às disposições já traçadas na Constituição Federal. As imunidades, juntamente com os princípios constitucionais de direito tributário, constituem efetivamente uma restrição ao exercício da competência tributária pelos entes políticos.

A Constituição, estabelecendo determinadas garantias protetoras dos contribuintes, impõe ao Poder Público determinadas restrições ao exercício de suas competências tributárias. É de se notar que a própria atribuição pela Constituição de competência, representa, por si só, já uma limitação, ao impor que tributos sejam criados apenas se previstos na Lei Maior. Assim, cada pessoa política fica impedida de instituir tributos não previstos na Constituição e, se previstos, não poderão invadir a competência de outra pessoa política.

A existência de partilha de competência, como se percebeu, representa uma limitação do poder de tributar. Soma-se a isso as limitações que a nossa Constituição impõe ao legislador, entre elas citamos os princípios (a) da estrita legalidade; (b) da anterioridade da lei; e (c) da irretroatividade da lei. Como se vê, estes três princípios, que a seguir investigaremos parcialmente, estão entre os seis

que o professor Roque Carrazza os tem como primordiais para o exercício das competências tributárias.

Partilha de competências e princípios constitucionais tributários são restrições ao poder das pessoas políticas. Sendo isso insuficiente, a própria Constituição ainda fornece outras garantias: as imunidades, a não-cumulatividade do IPI e do ICMS e a seletividade do IPI (obrigatória) e do ICMS (facultativa).

Vários conceitos são firmes paredes protetoras dos contribuintes, pois são manifestados no CTN, como é o caso de tributo (art. 3º) e de lançamento (art. 142). São conceitos que transmitem segurança em sua interpretação. Mas há outros que não se investem a priori de tanta clareza e precisam ser elucidados pela doutrina. Exemplos desses conceitos são a incidência, não-incidência, isenção e imunidade. Com tudo que já se estudou e escreveu acerca do assunto, paira ainda alguma confusão entre os três últimos.

Incidência é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada dando origem à obrigação tributária. A lei prescreve a hipótese e o fato se verifica no mundo das ocorrências. Não-incidência é, como o próprio nome dá a entender, o oposto, ou seja, a situação é excluída dos limites do campo tributário, não permitindo que haja, na lei, alguma hipótese para ela. E assim, não há possibilidade de haver obrigação tributária causada por essas ocorrências. A isenção se caracteriza pela dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição de lei. A hipótese está prevista em lei, ela se concretiza através do fato gerador, nasce a obrigação tributária, mas o crédito é excluído por lei. Imunidade é uma forma de não-incidência qualificada ou especial, porque prevista constitucionalmente. Neste caso, a

Constituição suprime a competência impositiva. Distingue-se da não-incidência comum pelo fato de que esta decorre da vontade do legislador ordinário, que não inclui determinada situação no campo de incidência, mas poderia colocá-la. No caso de imunidade, o legislador ordinário não pode tributar determinada situação, por imposição constitucional.

A Constituição, na imunidade, ao mesmo tempo em que atribui o poder de tributar a uma pessoa jurídica de direito público interno, retira do âmbito de abrangência desse poder determinados fatos, situações ou pessoas. Assim, não haverá fato gerador e, por consequência, também não haverá a obrigação tributária, pois a situação de imunidade não é alcançada pela lei. A própria Constituição ampara aquele fato, situação ou pessoa.

A imunidade, juntamente com outros princípios constitucionais de natureza tributária, constituem as principais limitações ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Num famoso julgado da Corte Suprema dos Estados Unidos da América, em 1819, foi dito que o poder de tributar envolve o poder de destruir (the power to tax involves the power to destroy).

Exatamente para impedir que esse grande poder prejudique sobejamente a sociedade, em prejuízo das garantias e direitos dos cidadãos, é que a Constituição Federal estabelece limitações ao exercício desse poder.

Essas limitações podem ser de caráter geral ou particular, se dirigidas a todos os entes políticos ou se apenas a alguns. No exercício de sua competência tributária, tanto a União como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão obrigados a respeitar essas limitações constitucionais a seguir postas.

O PRINCÍPIO DA RESERVA DE LEI E O DA ANTERIORIDADE

Este é um dos mais antigos princípios constitucionais, ao menos no tocante à matéria tributária. É na combinação da anterioridade com a legalidade que se percebe a força protetora de nossa Carta Maior.

A idéia da reserva de lei baseia-se no fato de que não pode haver tributo sem aprovação prévia por parte dos representantes daqueles a quem é destinada a ordem de pagar.

Inicialmente, este princípio voltava-se a conter o ímpeto arrecadatário dos monarcas, fazendo com que o Parlamento passasse a ter o poder de instituição dos tributos. E nesse mesmo sentido, era o próprio Parlamento que autorizava a majoração tributária. Nas modernas democracias esse princípio alçou o ponto de garantia individual do cidadão e, como tal, o protege da sanha financeira do Estado.

É na Constituição que está expressamente declarado tal princípio.

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

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

Assegure-se que a palavra lei se refere a qualquer ato normativo do mesmo nível hierárquico desta.

Percebe-se pela simples leitura do texto, a presença do princípio da legalidade e de seu conseqüente, o da reserva de lei. Tais cuidam de fornecer ao contribuinte garantia constitucional de que este apenas terá seu patrimônio subtraído nos casos, circunstâncias e formas previstas em lei.

A anterioridade da lei também é uma exigência da Constituição, preceituada no mesmo art. 150, ao afirmar que não será cobrado tributo “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (CF, art. 150, III b).

Essa é uma prevenção contra as surpresas. O cidadão está protegido da instituição ou majoração dos tributos feitas na calada da noite para vigerem no dia seguinte. As exceções a este princípio são justificáveis sob o ponto de vista da extrafiscalidade e previstas no próprio texto constitucional, como é o caso de tributos como o IPI, o IOF, o II e o IE, bem como aqueles necessários ao enfrentamento de situações calamitosas, caso da instituição de empréstimos compulsórios previstos no art. 148, I da CF.

Mas o princípio da anterioridade tem se mostrado uma garantia relativa para o contribuinte brasileiro. Basta olhar-se um pouco para o momento em que os sucessivos governos têm criado novas exações bem como usado seu poder para aumentar os tributos. Via de regra isto tem acontecido ao apagar das luzes de um ano, entrando em vigor no ano seguinte, o que, no maior das vezes significa um intervalo de dois a três dias.

Frise-se que nosso exercício financeiro coincide com o ano civil, por determinação do art. 34 da Lei 4.320 de 17.03.1964.

Mesmo com este percalço, de criação de leis no encerramento do exercício financeiro, o contribuinte, protegido pelo princípio da anterioridade, pode planejar suas atividades, sem os riscos de ser surpreendido com o aparecimento, durante o exercício financeiro, de tributo novo ou majorado.

Também não se enquadram sob este princípio as contribuições sociais, que só podem ser exigidas 90 dias após a publicação da lei que as houver instituído ou modificado, consoante previsão do parágrafo 6º, do art. 195 da CF.

PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O art. 5º da Constituição Federal preceitua que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...” Aqui se fala de igualdade jurídica, tratada por Aristóteles ao se referir à distribuição da justiça tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

É bastante clara a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (São Paulo, 1997, p. 17) ao tratar da igualdade jurídica, ensinando que “qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fato discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico”.

Diz isto para, mais à frente, concluir:

Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações, que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões: a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

Pela leitura da lição acima e sua comparação com a atuação do Estado, vê-se que este dispensa tratamento diferenciado com grande frequência, aos que se encontram sob seu poder, sem que se possa com isso dizer que o Estado é discriminador.

Isso é assim, porque tem de ser assim. Tome-se, por exemplo, um concurso para Agente da Polícia Federal. Se o edital exigir um determinado limite de idade estaria confrontando o art. 39, p. 2º combinado com o 7º, inc. XXX, ambos da Constituição Federal? Este artigo proíbe a “diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil”. Respondendo objetivamente à pergunta, dizemos que sim, pois há uma evidente afronta ao texto constitucional mencionado. Mas há uma segunda questão: essa discriminação fere o princípio constitucional da igualdade? Achamos que não.

Nas palavras de Ércias Rodrigues de Sousa (Curitiba, 2003, p. 109): “Com efeito, não consulta ao interesse público recrutar às fileiras do serviço público alguém que, por qualquer modo, não pode ainda, ou não pode mais, oferecer à coletividade o melhor de seus préstimos”.

Mais à frente o jurista completa:

Evidentemente, tal conclusão terá como ponto importante aquele limite etário fixado e a correspondência com o vigor exigido para as funções inerentes ao cargo. A conclusão seria completamente outra, fosse a seleção para, por exemplo, assessor jurídico de órgão de administração, hipótese em que a maior idade só viria em abono da experiência e do preparo do candidato, e no interesse do Estado.

Portanto, este princípio alberga a necessidade de o legislador discriminar os desiguais em relação às desigualdades que os discriminam. Em matéria tributária, este princípio alerta o legislador a emitir normas que se coadunem com ele. No art. 150, II, da CF é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir

tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Mais uma vez o ensinamento e o fato histórico trazidos por Ércias Rodrigues de Sousa (Curitiba, 2003, p. 109), nos permitem concluir pela importância deste princípio como um vigilante da sociedade não apenas em sua proteção como na revelação dos privilégios descabidos amparados por regimes constitucionais anteriores. Leciona o jurista:

Assim, o tributo deve ser dirigido de modo a alcançar igualmente a todos quantos se encontrem em situação jurídica idêntica. As discriminações devem, a todo tempo, submeter-se ao questionamento antes exposto, não se concebendo, no Estado Democrático de Direito, discriminação como a que se tinha no ancien régime da Constituição de 1967, no qual algumas categorias tinham deduzidas da base de cálculo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, parte das verbas componentes de seus rendimentos. Tal benefício, que atingia membros da Magistratura, Ministério Público, Militares, Parlamentares, dentre outros, não se coaduna, mesmo, com a essência do princípio da isonomia tributária.

PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI

O art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal preceitua que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. É a exigência, através de princípio constitucional, da irretroatividade da lei. Esta é a regra. Mas comporta exceções importantes: quando se tratar de lei interpretativa e da lei penal mais benigna. Este princípio é aplicável a qualquer espécie de regra jurídica, emane ela de qualquer autoridade estatal, paraestatal, ou ligada ao Estado. E isso é assim, em benefício da segurança jurídica.

Essa segurança é de soberba importância às pessoas, que terão seu passado inviolável por regramento jurídico novo. Mas é preciso muito cuidado aqui. Por

exemplo, uma dada situação passada, como o fato de ter construído um determinado tipo de imóvel numa região da cidade, não pode ser punida hoje por uma lei publicada hoje e que proíbe a construção desse tipo de imóvel naquela região. Há segurança jurídica nessa situação. Entretanto, muitos crimes foram cometidos e não se conseguiu reunir provas suficientes para incriminar os suspeitos, devido à fragilidade das técnicas antes existentes; entretanto, o desenvolvimento das técnicas de identificação do indivíduo através do DNA, possibilitou levar aos tribunais muitos desses suspeitos. À época dos crimes eles conseguiram se manter impunes, mas não há prejuízo à segurança jurídica, usar a ciência de hoje para se elucidar o passado e, assim, fazer justiça. Aqui, há segurança jurídica sim, mas para a sociedade que, no fim, é quem realmente importa.

Em matéria tributária, este princípio está agraciado pelo art. 150, inc. III, "a", da Constituição Federal, que garante ser vedado "cobrar tributos em relação a fato geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Trata-se do princípio da irretroatividade da lei tributária.

PRINCÍPIO DO DIREITO À TUTELA JURISDICIONAL

Esse princípio é garantidor do acesso ao Poder Judiciário. Está presente em nossa Constituição Federal no art. 5º, inc. XXXV, que prescreve: "A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito".

Esse princípio é plenamente aplicável em matéria tributária, juntamente com outras garantias constitucionais, tais como a do devido processo legal (Constituição

Federal, art. 5º, LIV) e a do contraditório e ampla defesa (Constituição Federal, art. 5º, LV).

PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO

Este princípio está presente no art. 150, IV, da Constituição Federal, e veda a utilização do tributo com finalidade expropriatória.

A Constituição proíbe no art. 5º, XXIV, a expropriação sem justa indenização. Esta proibição se dirige indiretamente ao governo, no sentido de que este não deve tributar seus cidadãos de forma exagerada, que chegue às raias da expropriação.

A utilização de alíquotas de IPTU acima de determinados percentuais poderia caracterizar ação confiscatória do Estado. Imagine este imposto incidindo à alíquota de 10% do valor de mercado do imóvel. Agora imagine 20%, 30% ou acima disto. Melhor seria confiscar de pronto o imóvel, mas não utilizando, para isto, a lei tributária, e sim, uma lei penal aplicável ao proprietário que cultivasse plantas psicotrópicas em seu imóvel, provada sua responsabilidade pelo plantio. Isto parece ser justo.

PRINCÍPIO DA ILLIMITABILIDADE DO TRÁFEGO

A Constituição Federal, em seu art. 150, V, prescreve que é “vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Cláudio Borba (Rio de Janeiro, 2001, p. 66), aborda a questão assim:

Este princípio busca a defesa da unidade federativa, evitando que Estados e Municípios façam uso de tributos de suas competências na busca de privilégios para suas jurisdições. Este princípio leva em conta que o Brasil é uma federação e não uma confederação, que permitiria barreiras alfandegárias.

Mais à frente o professor conclui, versando sobre o aspecto tributário da cobrança de pedágio, assunto tão polêmico e discutido, tendo, muitas vezes, levado a ações na justiça. É assim, que ele se manifesta:

A autorização para a cobrança de pedágio como exceção a uma limitação à competência tributária, abre discussão do caráter tributário desta receita. Para efeitos de concursos, no entanto, há até hoje um consenso entre as bancas examinadoras em considerar o pedágio apenas como uma tarifa ou preço público, não lhe atribuindo, portanto, caráter fiscal.

Contrariamente ao afirmado pelo professor, o Supremo Tribunal Federal já pacificou a questão, firmando entendimento de que esta exação possui natureza jurídica de taxa (RREE 181.475-RS e 194.862-RS, Rel. Min. Carlos Velloso, 04.05.1999). Nestes Recursos extraordinários, baseou-se o Supremo Tribunal Federal, sobretudo, no fato de a Constituição de 1988 fazer expressa menção à cobrança de pedágio no seu art. 150, V, que enuncia o princípio da liberdade de tráfego.

AS IMUNIDADES

As vedações ou imunidades constitucionais são absolutas. Qualquer pretensão estatal nesse campo é nula de pleno direito. A Constituição expressamente veda a instituição de impostos relativamente a certas pessoas ou coisas. Essas pessoas são tidas como imunes. Disto se pode averiguar existir a imunidade subjetiva, relativa às pessoas, e a imunidade objetiva, relativa a situações e coisas.

Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca é a primeira achada na Constituição Federal, estando grafada no art. 150, VI, "a". Esta é a imunidade existente entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, garantindo a não cobrança, entre eles, de impostos sobre seus patrimônios, rendas e serviços.

Esta imunidade encontra abrigo no princípio federativo que garante o mesmo nível hierárquico a todos os entes da federação. Analisando a questão mais a fundo, percebe-se que a cobrança de tributos é resultante do poder de império da pessoa política em relação aos seus administrados, ou seja, os indivíduos. Este poder é decorrente da superioridade do Estado em relação ao indivíduo, que o concede ao Estado através do grupo a que pertence, a sociedade. Ele o reconhece e a ele se submete. Entretanto, não há este poder de império entre as pessoas políticas, que ocupam a mesma hierarquia no plano federativo. Não havendo este poder, não há submissão e, por consequência, não obrigação de recolhimento de impostos.

A própria Constituição Federal estende esta imunidade ao patrimônio, renda ou serviços das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que "vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes" (art. 150, p. 2º). Entenda-se aqui as autarquias e fundações como sendo as pessoas jurídicas de direito público integrantes da administração indireta. Entretanto, esta imunidade não se estende ao

patrimônio renda ou serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel" (Constituição Federal, art. 150, p. 3º).

As outras imunidades foram expressamente previstas em nossa Constituição com a finalidade de proteger valores que ela os tem como fundamentais, e que poderiam, por vias oblíquas, vir a ser atingidos através da cobrança de impostos.

Imunidade dos templos de qualquer culto

A imunidade concedida aos templos de qualquer culto está relacionada com a liberdade religiosa, caracterizando o Brasil como um Estado Laico, sem religião oficial. Assim, fica garantida a ausência de pressões sobre grupos religiosos minoritários, por parte dos poderes públicos, camufladas, as pressões, sob a forma de impostos (art. 150, VI, "b" da CF).

Imunidade dos partidos políticos, sindicatos e associações

É de ressaltar o que preconiza o art. 150, VII, "c" da Constituição Federal, garantindo que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir impostos incidentes sobre "o patrimônio a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei". Importante salientar que a expressão "atendidos os requisitos da lei" deve ser estendida a toda alínea "c", acima transcrita.

E aqui a doutrina se debate entre si e com a jurisprudência. A grande questão que se coloca é quanto à espécie de lei referida neste inciso: se complementar ou se ordinária. Paulo de Barros Carvalho (São Paulo, 1999, p. 185) e Luciano Amaro (São Paulo, 1999, p. 149) se posicionam pela exigência de lei complementar, pois entendem que a mesma se encontra albergada no art. 146, II da Constituição

Federal. Este relaciona algumas das matérias tributárias a ser tratadas em lei complementar; no inciso II está dito que cabe a essa espécie tributária regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. E assim se expressa Luciano Amaro: “A imunidade abrange um largo espectro de tributos, de competência de diferentes entes políticos; há de haver, portanto, norma uniforme, geral, que se aplique às diversas esferas de poder, o que, no campo tributário, também é assunto de lei complementar”.

Ércias Rodrigues de Sousa entende de modo diverso aos dois renomados tributaristas. Ele acredita que são

coisas distintas, na Constituição, as limitações constitucionais, a serem genericamente tratadas por meio de lei complementar a que se refere o art. 146, II da Constituição Federal de 1988 e estas relativas às entidades de que cuidam, por exemplo, os art. 150, VI, 'c' e 195, p. 7º, também da Constituição Federal.

E para confirmar sua posição dissonante daquela adotada por garbosa maioria, ele desenvolve raciocínio cujo teor importa ser trazido a este trabalho.

A defesa de seu ponto de vista está em parte assentada na classificação das normas constitucionais segundo o nível de eficácia jurídica. Menciona a lição de José Afonso da Silva (São Paulo, 1998), para quem as normas, segundo este critério de classificação, podem ser divididas em: (a) normas de eficácia plena; (b) normas de eficácia contida; e (c) normas de eficácia limitada.

E, para não se deixar este trabalho carente deste raciocínio, anota-se parte importante dele, emanada pelo ilustre magistrado, para quem “os dispositivos por último arrolados (art. 150, VI, 'c' e 195, p. 7º, ambos da Constituição Federal) consubstanciam o que a doutrina denomina de normas de eficácia limitada. Vale

dizer, a eficácia jurídica plena restaria prejudicada pela omissão do legislador ordinário”.

Para o magistrado Ércias de Sousa (Curitiba, 2003, p. 140), “algumas normas, ao se verem construídas, careceriam da integração de um labor infra-constitucional. Estaríamos neste caso diante do que se tem denominado norma de eficácia limitada”. E é assim que ele observa essas normas:

“Elas careceriam, em verdade, de eficácia jurídica, para determinar as condutas de seus destinatários finais, mas teria tal eficácia em relação à conduta do próprio legislador infraconstitucional, o qual, e por um lado pode não dar a ela aplicabilidade, com a edição do ato a seu cargo, por outro estaria, inapelavelmente, a ela sujeito, no ponto em que não poderia emitir comando prescritivo com ela colidente”.

Assim, o legislador pode até se furtar a editar a lei, postergar o momento de sua colocação no mundo jurídico; mas, ao decidir por fazê-la, deverá acatar o que está anteriormente prescrito na própria Constituição ou em lei superior hierarquicamente à ordinária.

Esta lei é o CTN. Seu art. 14 discrimina os requisitos mínimos a ser atendidos por essas entidades se desejarem usufruir da imunidade aos impostos. Tais requisitos são: a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; b) aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Segundo com a lição do Professor Ércias de Sousa, entende-se que o legislador constituinte, originário, se preocupou em segregar o regramento para aproveitamento da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Tem-se aqui a particularização, que deve ser tratada por meio de

lei ordinária. Para o regramento geral e a todos aplicáveis nos mais diversos níveis das pessoas políticas, cabe a lei complementar como balizadora.

Assim, ficará ao encargo de cada ente político disciplinar a fruição das imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. E a faixa de liberdade será, obviamente margeada pela própria Constituição Federal.

Cabe ainda questionar se o legislador ordinário ao tratar das imunidades no espectro de sua competência deveria atrelá-la aos ditames da lei complementar referida no art. 146, II. Parece que não. Se o legislador constituinte originário não fixou subordinação à lei complementar o disciplinamento das imunidades, está o legislador ordinário a tratar as imunidades apenas sob os preceitos constitucionais.

E é por isso que o Supremo Tribunal Federal entende que se a Constituição Federal atribui algumas matéria ao tratamento por lei complementar, isto foi expressamente referido pelo legislador constituinte originário. Se é para ser tratada por lei ordinária, a Constituição a ela se refere mencionando apenas a palavra "lei". E é isto o que ocorre nos dois preceitos aqui analisados (Constituição Federal, arts. 150, VI, "c" e 145, p. 7º).

Imunidade relativa a livros, jornais e periódicos

A imunidade relativa a livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado a sua impressão, visa garantir a liberdade de pensamento e o desenvolvimento da cultura. Trata-se da imunidade objetiva (art. 150, VI, "d", da CF).

A imunidade, como está assente no art. 150, da Constituição Federal, refere-se exclusivamente aos impostos, não abrangendo, portanto, as taxas e as contribuições. Entretanto, há doutrinadores que discordam desta posição.

A imunidade não dispensa, para as entidades por ela beneficiadas, do cumprimento das obrigações acessórias. Além disso, elas são responsáveis pelo recolhimento dos tributos que lhes caiba reter na fonte (CTN, art. 9º, p. 1º).

LIMITAÇÕES BASEADAS EM PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A União, em sua atividade de legislar tributariamente, deve obediência ao princípio da uniformidade da tributação, expresso no art. 151, I, da Constituição Federal, assim:

É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Também é vedado à União “tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal, bem como a remuneração e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes” (CF, art. 151, II).

A Constituição de 1967, de cunho fortemente autoritário, permitia à União conceder isenções relativas a impostos estaduais e municipais, em clara agressão ao princípio federativo. Mas a Constituição de 1988 cuidou de corrigir esta situação, garantindo, em seu art. 151, III, vedação à União de instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Também a Constituição Federal de 1988 trouxe limitações expressamente dirigidas aos Estados, Distrito Federal e Municípios. O art. 152 preceitua que a estes entes políticos é vedado estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência e destino. Veja que essa proibição não se estende à União.

É de ressaltar a importância dos art, 151 e 152 da Constituição Federal. Eles representam importante garantia de que da tributação não resultará a desagregação da federação.

A seletividade em função da essencialidade

Outras vedações importantes estão esparsas pela Constituição. Em matéria tributária é conveniente lembrar mais algumas. Por exemplo, para o IPI e para o ICMS é vedado o emprego do mecanismo da tributação cumulativa, também denominado de tributação em cascata, quando o imposto pago numa fase não é compensado na fase seguinte.

O princípio da seletividade, obrigatório para o IPI (art. 153, p. 3º, I, CF) e facultativo para o ICMS (art. 155, p. 2º, III, CF), é materializado pelo implemento de alíquotas diferenciadas no momento da cobrança desses impostos. As alíquotas são maiores ou menores em função da essencialidade dos produtos sujeitos a esses tributos. Assim, produtos menos essenciais, como perfumes, bebidas ou cigarros, são tributados com alíquotas maiores; no sentido inverso, os produtos mais essenciais, como aqueles que compõem a cesta básica, são menos onerados ou, muitas vezes, nada onerados através da aplicação da chamada alíquota zero.

A personalidade e a capacidade econômica

É de se ressaltar aqui outros dois importantes princípios agraciados em nosso sistema constitucional tributário. Ambos, o da personalidade e o da capacidade econômica, estão grafados no art. 145, p. 1º de nossa Constituição Federal, nestes termos:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

IMUNIDADES GENÉRICAS E ESPECÍFICAS

O art. 150, VI, de nossa Constituição Federal relaciona o que podemos denominar de imunidades genéricas, porque as menciona como aplicável aos impostos em geral. Partes há, entretanto, na Lei Maior, que, ao tratar diretamente de determinado tributo, estabelece outras imunidades, estas consideradas específicas, pois está ligada diretamente ao tributo ali discorrido. São exemplos dessas imunidades aquelas expressas nos textos constitucionais a seguir elencados:

- Relativa ao ITR – art. 145, p. 4º, II (introduzido pela Emenda Constitucional – 42/2003). Preceitua que o ITR “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.
- Relativa ao ITBI-IV – art. 156, p. 2º, I. Determina a não-incidência desse tributo “sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização em realização de capital,

nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”;

- Relativa ao IPI quando da exportação de produtos industrializados – art. 153, p. 3º, III;
- Relativa ao ICMS incidente sobre operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior – art. 155, p. 2º, X, “a”.;
- Relativa ao ICMS quando se trate de operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica – (art. 155, p. 2º, X, “b”); e
- Relativa ao ICMS quando se trate de operações relativas ao ouro, em hipótese definida em lei qualificando este bem como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 155, p.2º, X, “c”).

CAPÍTULO II

ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS - IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Inicia-se aqui o estudo das imunidades e isenções relativas às entidades sem fins lucrativos. A proposta é trazer ao debate algumas análises baseadas no que ensina a doutrina e prescreve a jurisprudência, de forma a se chegar a determinadas conclusões. Estas, nem sempre no sentido da doutrina dominante e ainda contestadora de decisões judiciais emanadas, sempre, ainda no campo das liminares.

INTRODUÇÃO

Até este ponto traçou-se um superficial perfil do sistema tributário brasileiro. Teceram-se comentários sobre tributos e suas espécies; sobre fato gerador e base de cálculo; alongamento houve no trato dos impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios; abordaram-se as competências tributárias e a limitações constitucionais a essas competências; estudou-se alguns dos princípios constitucionais tributários; e, enfim, abordou-se, de forma incipiente, as imunidades tributárias e algumas limitações constitucionais especificamente dirigidas a determinados entes políticos e a determinados tributos, realçadoras dessas imunidades.

Agora se chega ao ponto essencial deste trabalho, que é tratar das imunidades e isenções relativas às entidades sem fins lucrativos. Trar-se-á

abordagem direta e desprovida de linguagem formalizada, tão característica do trato do direito, com a finalidade de propiciar ao leitor comum e menos vivido nessas teorias e verborragias jurídicas. Sem abandonar a doutrina vigente, procuraremos dar ênfase aos preceitos constitucionais e aos infraconstitucionais, bem como à jurisprudência já consagrada.

Ao término desses estudos será oferecido ao leitor um estudo de caso, abordando uma situação real. Trata-se de uma instituição que pretende usufruir das imunidades e isenções previstas na lei (*lato sensu*). Para isto será procedida cuidadosa análise de seu estatuto social e algumas de suas operações, para determinar se, e em quais casos, ela pode gozar dessas imunidades e isenções.

A IMUNIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A imunidade pode ser vista com uma espécie de não-incidência em função da supressão do poder de tributar do rol de competências da pessoa política que o detém. Desta forma, certas pessoas, situações ou coisas por serem imunes à tributação, estão fora do campo de incidência. Para que se mantenham distante deste campo, devem atender a determinadas exigências postas na Constituição Federal. Esta, por sua vez, atribui à legislação infraconstitucional a regulamentação dessas exigências.

Imunidade e isenção: diferenças

Como se vê, a imunidade não se confunde com a isenção. Esta é vista como uma renúncia por parte do ente tributante, enquanto aquela é uma limitação imposta ao Estado pela própria Constituição. A isenção é determinada pela lei criadora do

tributo. A imunidade é limitação da competência, e esta, delineada pela constituição, já traz a marca daqueles limites.

Imunidade a taxas

O gênero tributo se subdivide, segundo o critério utilizado, em três, quatro ou cinco espécies. Aqui nos interessam três dessas espécies: os impostos, as taxas e as contribuições sociais. A Constituição Federal trata especificamente das imunidades a essas três espécies, mas nos interessam, amiúde, as imunidades relativas aos impostos e às contribuições. Boa parte das imunidades às taxas está contida no artigo 5º, que trata dos direitos e garantias individuais, principalmente ao prescrever que elas não serão cobradas em algumas situações, tais como o direito de petição e o direito de obter certidões em repartições públicas (inciso XXXIV).

Os entes políticos, no exercício de suas competências tributárias podem legislar em relação às isenções sobre os diversos tributos, na lei que os institui, sempre obedecendo aos preceitos estabelecidos nas normas de caráter nacional, como a Constituição Federal e as Leis Complementares reguladoras da matéria.

A IMUNIDADE AOS IMPOSTOS

As instituições sem fins lucrativos, entre elas as instituições de educação e de assistência social, objeto alvo deste trabalho, são imunes aos impostos, como preceitua a Constituição no art. 150, abaixo transcrito.

“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 da lei.”

Mais adiante o parágrafo 4º esclarece que essa vedação, caracterizadora de autêntica imunidade, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas naquele inciso VI, “c”.

Como se verifica, este artigo determina a imunidade tributária, e ela é aplicável às instituições de educação e de assistência social, objetivo final deste estudo. Essa imunidade proíbe a incidência de impostos, e apenas de impostos, sobre o patrimônio, a renda e os serviços dessas instituições, sem margem para alargamento para outros tributos desta espécie, com pretende parte respeitável da doutrina.

Essa parte entende que esta imunidade alcança qualquer imposto, pois de uma forma ou de outra, as hipóteses gravadas por eles incidiriam indiretamente sobre patrimônio, renda ou serviços. Não pode ser considerada esta idéia, pois se assim fosse, a própria Constituição o teria estabelecido. A interpretação aqui deve ser feita de modo literal, sem permissão a devaneios.

E o texto da Constituição coloca sob o manto da imunidade tributária apenas o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais dessas instituições. Portanto, se a instituição desenvolve outras atividades estranhas ao seu objeto social, estas não de ser tributadas normalmente. É o caso de uma escola que explora serviços de lanchonete. A renda oriunda dessa atividade estranha ao objeto social da escola será sujeita aos tributos incidentes sobre a renda, bem como seu patrimônio estará ao desabrigo da imunidade constitucional.

A EXPRESSÃO “ATENDIDOS OS REQUISITOS DA LEI”

A imunidade referida neste artigo sujeita-se aos requisitos da lei, conforme determina a própria Constituição Federal ao término do artigo acima transcrito. A sujeição refere-se a todos os elementos indicados na alínea. Assim, a imunidade das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, está subordinada ao atendimento de matéria veiculada pela lei que a Constituição Federal qualifica. E que lei é esta?

Alguns doutrinadores, entre eles Paulo de Barros Carvalho e Luciano Amaro, como bem lembra Ércias Rodrigues de Sousa (Curitiba, 2003, p. 138), “argumentam que o texto constitucional está a reclamar a edição de lei complementar, tendo-se presentes os termos do art. 146, II, da Constituição Federal, referindo ser atribuição dessa espécie normativa tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Os argumentos são provenientes de diversas correntes doutrinárias, mas há um ponto em comum entre elas no que respeita a expressão “atendidos os requisitos da lei” aqui em estudo. Muitos alegam a necessidade de lei complementar para atender ao mandamento constitucional. Entretanto, há os que defendem a idéia de que esta lei é da espécie ordinária, de aprovação mediante quorum mais modesto que a reclamada pela lei complementar.

O magistrado Ércias de Sousa (Curitiba, 2003, p.138), a respeito do tema se manifesta dizendo acreditar

serem coisas distintas na Constituição, as limitações constitucionais, a serem genericamente tratadas por meio da Lei Complementar a que se refere o art. 146, II da Constituição Federal de 1988 e estas relativas às entidades de que cuidam, por exemplo, os arts. 150, VI, “c” e 195, p. 7º, também da Constituição Federal.

Na defesa de seu ponto de vista, Ércias de Sousa lembra a doutrina de José Afonso da Silva ao tratar da classificação das normas jurídicas. Este último chamou de “normas de eficácia limitada” aquelas que, previstas no texto constitucional, estariam a reclamar o trabalho do legislador ordinário para dar eficácia jurídica prática à norma. Ou seja, a expressão “atendidos os requisitos da lei”, determina ao legislador infraconstitucional a edição de lei ordinária para que a eficácia jurídica seja alcançada determinando condutas aos seus destinatários finais.

Desta forma, tem-se que a Constituição Federal tratou de deixar para a lei ordinária, e não para a complementar, a disciplina dos requisitos para a fruição das imunidades pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Resumindo, trazemos a lição de Ércias de Sousa (Curitiba, 2003, p. 141) ao tratar das imunidades: “para a regra geral, lei complementar (CF, art. 146, II); para a disposição especial, lei ordinária (CF, art. 150, VI, “c” e art. 195, p. 7º)”. Mais à frente continua e afirma que “os requisitos da lei ordinária haverão de prevalecer por conta de expressa disposição, agasalhadora, ademais, do princípio federativo, por prestigiar a vontade legiferante das pessoas políticas titulares dos tributos”.

Em medida liminar relator da ADIN 2.08-5, Min. José Carlos Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, manifestou-se no sentido de que esta expressão “atendidos os requisitos da lei” se refere a exigências relativas ao funcionamento dessas instituições, de forma a poderem usufruir das imunidades, ao invés de se referir às próprias imunidades, ficando este regramento aplicado ao disciplinamento de lei complementar.

O autor deste trabalho ousa discordar da opinião do Min. José Carlos Moreira Alves, manifestada na medida liminar da ADIN 2.028-5, firmando posição a par do magistrado Ércias de Sousa, por entender que é, mesmo, a lei ordinária de cada ente político que deve tratar das imunidades dos tributos sob sua competência. A lei complementar aludida pela Constituição Federal como parâmetro para a sujeição das limitações constitucionais ao poder de tributar, se presta a estabelecer regras gerais que devem ser observadas quando o ente político estiver legislando sobre o tema. A especificidade da imunidade ficará a critério do ente político, que promanará as condições exigidas ao gozo de tais imunidades.

Esse entendimento, contrário ao do Min. José Carlos Moreira Alves, também encontra guarida em outras decisões da Corte Suprema, o que transmite certo respaldo a este trabalho, resultando em sua aplicabilidade a situações reais. Mesmo assim, é de se ressaltar que outras ações tramitam naquela Corte questionando a legitimidade da lei ordinária para disciplinar as imunidades tributárias. Tais ações ainda não tiveram seu mérito julgado o que gera uma certa expectativa nos meio jurídico sobre o assunto. É certo que muitas instituições esperam o resultado do julgamento do mérito dessas ações, para darem prosseguimento às suas atividades sem o assombro de tributações que tirem delas a capacidade de servir à coletividade para as quais elas destinam seus serviços. Mas também há aquelas que aguardam esses julgamentos com ansiedade, pois sabem não merecer a fruição das imunidades por afrontarem o que especifica a legislação ordinária. Essas duas situações são fáceis de perceber quando se analisam os estatutos e as atividades reais dessas instituições. Um mundo no papel e outro na prática.

Ao tratar esta matéria assim, o autor se coloca ao lado do princípio federativo e também do da autonomia municipal.

Caberia aqui a discussão das diversas modalidades de leis, como a federal, a estadual, a distrital, a municipal e acima de todas elas, a nacional. Mas evita-se esse aprofundamento em prol de maior objetividade acerca do estudo das imunidades e isenções cabíveis às instituições de educação e de assistência social.

IRPJ – OS REQUISITOS PARA O GOZO DA IMUNIDADE

A Constituição Federal ordena o atendimento de requisitos previstos em lei. A discussão anterior apreciou a natureza dessa espécie tributária, se complementar ou se ordinária. Decidiu-se caminhar pela opção da lei ordinária, mas aqui assente-se que não se deixará de examinar o que diz a legislação complementar referida no art. 146, II de nossa Carta Maior.

Assim, de pronto cabe buscar a lei ordinária federal que trata das imunidades e, no caso em estudo, mormente aquelas concedidas às instituições de educação e de assistência social. Essa é a lei nº 9.532/97 que em seus art. 12 a 15 trata da matéria relativa às imunidades e isenções. Disciplinando e regulamentando esses dispositivos, a Secretaria da Receita Federal emitiu a IN-113/98.

Portanto, importa agora examinar o que veicula a lei nº 9.532/97 a respeito das imunidades e isenções. O estudo exige a transcrição do texto literal dos artigos ali enumerados. A cada artigo, se necessário, far-se-á uma abordagem explicativa.

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

O caput do artigo exige que os serviços sejam colocados à disposição da população em geral, serviços estes elencados em seus estatutos sociais, ou seja, aqueles cuja prestação levou à constituição da instituição. É preciso verificar o estatuto para se conhecer quais são esses serviços.

Examinar-se-á agora cada um dos parágrafos desse artigo e suas respectivas alíneas.

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

O legislador ordinário entendeu que tais ganhos não se relacionam com as atividades essenciais dessas instituições. A discussão em torno do assunto é ferrenha. Boa parte da doutrina alega que o legislador extrapolou o preceituado pela Constituição Federal, ao limitar as espécies de rendas. Pendente está o julgamento do Supremo Tribunal Federal em relação a este preceito, cuja eficácia está suspensa enquanto aguarda julgamento do mérito da ADIN-1.802-DF.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS REQUISITOS DA LEI

O fundamento desta ação direta de inconstitucionalidade é a inadequação do instrumento legal utilizado, uma lei ordinária. Pleiteia-se sua introdução através de lei complementar. Enquanto não ocorre o julgamento do mérito, houve por bem o Egrégio Tribunal suspender a eficácia deste parágrafo. É importante trazer a lume o que declara o relator nesta ação:

“II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): ‘instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar

parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.”

O inteiro teor da ementa desta medida cautelar que teve como relator o Min. Sepúlveda Pertence, deixa clara a suspensão da eficácia jurídica de vários dispositivos desta lei, nos artigos que tratam da imunidade. O parágrafo 1º do art. 12, aqui em estudo, é um destes dispositivos que se encontram com sua eficácia jurídica suspensa. Mais adiante analisar-se-á, amiúde, os demais dispositivos que, a exemplo do parágrafo visto, também estão com sua eficácia jurídica prejudicada momentaneamente.

Assim, pode-se concluir que, embora esteja em vigor, não está produzindo efeitos jurídicos o mandamento da Lei nº 9.532, art. 12, p. 1º, que determina o não albergamento pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Isto equivale dizer que sobre esses rendimentos e ganhos incidem o imposto de renda e o imposto sobre operações financeiras (IOF). É assim que a SRF entende. Quem quiser o amparo do Supremo Tribunal Federal, deverá entrar com ação judicial para defesa de seu concebido direito.

REQUISITOS PARA O GOZO DA IMUNIDADE: AINDA A LEI 9.532/97

O art. 12, p. 2º da lei acima mencionada, e tida no âmbito federal como sendo a regra de balizamento para o gozo das imunidades que a própria Constituição Federal exige, enumera alguns itens a ser atendidos pelas entidades que a Lei Maior

específica e que desejarem a proteção da tributação. Cada item desse artigo será aqui examinado a partir de agora.

O primeiro item enumera importante exigência para o gozo das imunidades tributárias:

“a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;”

E quem são os dirigentes a que se refere este item? São as pessoas físicas que podem assumir direitos e obrigações em nome da entidade, tanto interna quanto externamente, nos atos em que a entidade seja parte. Os estatutos dessas entidades indicam quais os poderes dos diretores, e as atas de eleição e nomeação determinam nominalmente quem são eles. Para estes não pode haver remuneração, sob pena de se estar incorrendo em distribuição disfarçada de lucros.

As pessoas físicas que exercem funções ou cargos de chefia em uma dessas entidades, não são consideradas dirigentes, podendo ter seu trabalho remunerado.

Os dirigentes de OSCIP e OS

A regra geral é a exigência de não se remunerar dirigentes das instituições de educação e de assistência social, mas há casos em que esta remuneração é prevista em lei e sem haver prejuízo ao gozo da imunidade. É isto o que está no art. 34 da Lei nº 10637/2003.

Este dispositivo legal estabelece que a remuneração de dirigentes é permitida em se tratando de OSCIP ou de OS, qualificadas de acordo com as respectivas leis (Lei nº 9.790/99 e Lei nº 9.637, respectivamente). Ou seja, esta remuneração de

dirigentes não é alcançada pelas vedações impostas na legislação do imposto de renda (Lei nº 9.249/95, art. 13, p. 2º, III, "b"; Lei nº 9.532/97, art. 12, p. 2º, "a").

O parágrafo único deste artigo estabelece o limite para a remuneração dos dirigentes: o valor bruto da remuneração dos servidores do Poder Executivo Federal.

Em resumo, para a fruição da imunidade ao imposto de renda, não pode haver remuneração de dirigentes, a não ser que estes o sejam em OSCIP ou OS qualificadas na forma da lei, nem sejam remunerados em valor superior ao dos servidores do poder executivo da União.

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais

Este item exige a destinação integral dos recursos da instituição à manutenção de suas atividades e ao seu desenvolvimento. Vale dizer, pagar professores, instrutores e funcionários, adquirir equipamentos e instalações e, entre outras aplicações possíveis desses recursos, investir em treinamento e no aperfeiçoamento e desenvolvimento de suas atividades.

O CTN, em seu art. 14, II, impõe, para gozo da imunidade dos impostos em geral, aplicação integral dos recursos das instituições de educação e de assistência social, no País. Ou seja, não pode haver remessas de valores para o exterior como remuneração ou pagamento, a não em casos de importação de produtos ou serviços necessários aos seus objetivos institucionais e de acordo com a legislação, ou pagamento de bolsa de estudo.

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

Esta exigência tem como uma de suas finalidades a comprovação das atividades e do enquadramento delas nas normas imunizantes.

Escrituração completa significa ter assentados em livros diário e razão toda a sua contabilidade, bem como arquivados os recibos, notas fiscais, folhas de pagamentos e demais documentos, hábeis e idôneos, comprobatórios da escrituração comercial.

A forma de escrituração pode ser manual, mecânica ou eletrônica. Utilizando-se este último meio de escrituração, deverá a instituição manter a documentação técnica completa e atualizada do sistema no qual a escrituração foi efetuada.

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

Mais uma regra que tem a finalidade de facilitar a ação fiscalizatória do Poder Executivo, através de seus Ministérios, principalmente os da Fazenda, do Trabalho e da Previdência Social.

A contagem deste prazo de cinco anos é feita a partir do dia do ano-calendário subsequente ao da emissão do documento.

Convém apresentar comentário de Bianor Arruda Bezerra Neto apanhado no sítio eletrônico www.ius.com.br em 30 de maio de 2004:

"Os argumentos previstos nas alíneas "b" a "d" supra, por serem extremamente objetivos, carecem de qualquer explicação, mas não dispensam, para a sua demonstração, sólida e incontestável prova, não bastando, de modo algum, somente a menção a dispositivos encartados nos estatutos da entidade interessada no gozo da imunidade.

Os requisitos citados devem ser provados através de documentos idôneos que retratem, efetiva e fielmente, a movimentação contábil e financeira da autora.

É esclarecedor o comentário feito por Procurador da Fazenda Nacional na Paraíba, declarando que não basta a consignação em estatuto de que a instituição de educação sem fins lucrativos aplica seus recursos integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, de que possui escrituração e documentação idôneas e que conserva seus documentos em boa ordem por cinco anos. Isto precisa ser efetivamente comprovado.

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

Trata-se da Declaração de Imposto de Renda das entidades imunes ou isentas que é apresentado anualmente até o último dia útil do mês de maio.

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

A instituição imune é obrigada a recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por ela pagos ou creditados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes. Entenda-se aqui rendimentos creditados como aqueles cuja obrigação já esteja registrada no passivo da instituição.

Relativamente a esses rendimentos pagos ou creditados, a instituição deve entregar os respectivos comprovantes aos beneficiários, bem assim apresentar a Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF, observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Os beneficiários de posses de seus comprovantes de rendimentos poderão fazer suas declarações anuais de imposto de renda. A DIRF pode ser utilizada pela Secretaria da Receita Federal para cruzar as informações de rendimentos dos beneficiários deles, a fim de restituir o imposto de renda cabível e solicitado na declaração anual feita e entregue pelas pessoas físicas.

A eficácia jurídica deste item se encontra suspensa em medida cautelar incidental, concedida na ADIN-1.802/98-DF, anteriormente comentada, pelo fundamento consistente na inadequação do veículo introdutório, ou seja, lei ordinária ao invés de lei complementar. O questionamento é quanto à suspensão da imunidade em função do não recolhimento dos valores retidos. Acredita-se que há uma extrapolação da punição, pois o pagamento da multa e dos juros moratórios estariam a dispensar outra sanção.

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

A instituição imune deve assegurar, com expressa prescrição estatutária, essa destinação como requisito ao gozo da imunidade.

A obrigatoriedade desta destinação, como detalhado acima, aplica-se exclusivamente à parcela do patrimônio adquirida a partir de 1º de janeiro de 1998.

Tratando-se de patrimônio adquirido até 31 de janeiro de 1997, deve-se aplicar, à destinação desta parcela, as normas da legislação então vigentes, especialmente as do art. 22 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil

Brasileiro) e alterações posteriores. A partir de 2003 seguem-se as regras do novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento dessas entidades;

Transcrevemos a seguir o art. 12 da IN-SRF 113/98 que traz normas relativas a instituições imunes, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem finalidade lucrativa:

Art. 12. As instituições imunes, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem finalidade lucrativa, devem observar, ainda, os seguintes requisitos:

I - elaborar e publicar, em cada exercício social, demonstrações financeiras certificadas por auditores independentes, com o parecer do conselho fiscal, ou órgão similar;

II - submeter-se, a qualquer tempo, à auditoria pelo Poder Público;

III - comprovar, sempre que solicitada:

a) a aplicação de seus excedentes financeiros para os fins da instituição de ensino mantida;

b) não haver remunerado ou concedido quaisquer vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, a seus instituidores, dirigentes, sócios, conselheiros ou equivalentes;

c) a destinação, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos sessenta por cento da receita das mensalidades escolares proveniente da instituição mantida.

§ 1º Para efeito do limite mínimo de destinação da receita a que se refere o inciso III, alínea "c", a receita das mensalidades escolares deve ser considerada pelo valor efetivamente auferido, não computados os valores correspondentes às reduções e aos descontos ou bolsas de estudo concedidas.

§ 2º Na determinação do montante destinado às despesas com pessoal docente, não serão computados os gastos com pessoal, encargos e benefícios sociais dos hospitais universitários.

IRPJ: IMUNIDADE OU ISENÇÃO?

Tratando-se de instituição de ensino pré-escolar, fundamental, médio ou superior, aplica-se a imunidade constitucional prevista na Constituição Federal de 1988 no art. 150, VI "c". Imunidade esta, obviamente, relativa ao imposto de renda aqui em análise. Entretanto, tratando-se de instituição de ensino não classificada

entre as acima elencadas, não há que se falar em imunidade, e sim isenção. Isenção esta aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL, prevista no art. 15 da Lei 9.532/97, desde que atendidas as demais exigências gravadas nesta mesma lei.

IMUNIDADES RELATIVAS ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Quando o art. 205 da Constituição Federal de 1988 preceitua que a sociedade colaborará com a distribuição da educação, deixe ao intérprete o pensamento sobre quais as formas de materialização dessa colaboração. E uma das primeiras que surge é a forma financeira.

Isso mesmo, a sociedade deve participar do financiamento da educação de tal forma que isto possa garantir, como afirma a Constituição “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Desonerar tributariamente as instituições de educação e de assistência social é uma maneira efetiva de prover financiamento. No tocante aos impostos, já se viu o que assinala a Constituição Federal (art. 150, VI, “c”) e a Lei nº 9.532/97 (arts. 12 a 15). Discutiu-se também o cabimento ou não de lei complementar no lugar desta lei ordinária, para tratar da imunidade ao IRPJ; naquela oportunidade apresentou-se o pensamento do autor, afirmando ser esta lei ordinária plenamente aplicável, muito embora massiva doutrina condene esta linha, preferindo o que afirma o CTN, uma vez que a lei ordinária fez exigências para gozo da imunidade não previstas nem na Constituição Federal nem no CTN.

Também constatou-se que o Min. Sepúlveda Pertence, ao relatar liminarmente medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, suspendeu os efeitos de alguns preceitos da lei 9.532/97, alegando a eventual inadequação do veículo introdutório (lei ordinária no lugar de lei complementar); o que poderá ser ou não confirmado quando do julgamento do mérito pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. O ministro afirmou que a Constituição Federal ao remeter à “lei” a fixação de requisitos ao gozo da imunidade, o fez no sentido de atribuir a esta lei apenas o disciplinamento da constituição e do funcionamento dessas instituições e não o regramento de imunidades, estas privilegiadas por lei complementar segundo o art. 146, II, da própria Constituição. São estes os argumentos sustentadores da liminar.

Tudo isto em relação aos impostos. Para as contribuições sociais o mandamento constitucional está prescrito da seguinte forma:

“Art. 195. 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:

“I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (INSS)
- b) a receita ou o faturamento; (COFINS)
- c) o lucro; (CSLL)”

Na letra “a” tem-se o INSS patronal; na letra “b” a COFINS e na letra “c” a CSLL.

Portanto, estas são formas previstas na própria Constituição Federal para o financiamento direto da seguridade social. O art. 239 da Constituição Federal recepcionou o PIS/PASEP, instituído pela LC nº 7/70. Este tributo é também uma

contribuição social que incide, regra geral, sobre a mesma base de cálculo da COFINS.

A imunidade relativa às contribuições sociais está prevista no parágrafo 7º do supratranscrito art. 195, nos seguintes termos: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Aqui a Constituição chamou de isenção o que a doutrina e a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal insistem ser imunidade. E mais uma vez atribui à lei a preconização de exigências a ser atendidas para o gozo dessa imunidade.

Portanto, é a lei que deverá tratar da imunidade para essas contribuições sociais, ou seja, o INSS patronal, a COFINS e a CSLL. E que lei é esta? Cabe aqui toda a discussão que já se leu anteriormente ao se tratar da imunidade ao IRPJ. A doutrina entende ser exigível lei complementar, ao contrário do Poder Executivo acredita ser necessário apenas lei ordinária. E a demanda está à espera de julgamento do mérito da ADIN nº 2.028-5 pelo Supremo Tribunal Federal para decidir a questão, que teve como relator o Min. José Carlos Moreira Alves. Desta vez o relator decidiu pela suspensão da execução dos artigos impugnados, entendendo inconstitucional a matéria e não a forma, ou seja, não foi a lei ordinária que traiu a Constituição, aparentemente cabível segundo o Ministro, mas sim a temática inclusa na lei.

Mais uma vez o autor firma seu entendimento no sentido de que a lei exigida pela Constituição é a lei ordinária. Isto porque ele entende que se a Constituição

deseja lei complementar para tratar de determinado assunto, ela especificamente menciona esta espécie legislativa, caso contrário, alude ela apenas ao termo lei. Aliás, este tem sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal em diversos julgados daquela Corte Constitucional. E a lei, no caso das imunidades às contribuições sociais é a Lei nº 9.732/98.

Esta lei veio dar nova redação ao art. 55 da Lei nº 8.212/91 que instituiu o plano de custeio da Seguridade Social. E esta novidade redacional exigiu das entidades beneficentes de assistência social a gratuidade dos serviços, impondo-a de forma exclusiva, ou então de que, no mínimo, sessenta por cento desses serviços fossem canalizados ao atendimento do Sistema Único de Saúde.

Antes de se assentar por escrito o teor da norma, convém buscar-lhe o entendimento. Portanto, a seguir transcreve-se o inteiro teor do art. 55 da Lei nº 8.212/91. Especial atenção deve ser dada ao inc. III, que traz a nova redação acima mencionada, imposta pela Lei nº 9.732/98.

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

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

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.8.01)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98) e (Vide Adin 2028-5, de 20.11.98)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

Alguns aspectos precisam ser referenciados a fim de facilitar a compreensão da aplicabilidade da imunidade em relação às contribuições para a seguridade social.

Primeiramente no caput já se percebe que a sua aplicação se restringe apenas e tão somente às entidades beneficentes de assistência social, não se aplicando às instituições de educação. A estas, a Constituição Federal atribui imunidade quanto aos impostos; também aplicável àquelas.

No caput ainda, chama a atenção a palavra “cumulativamente”, referindo-se a um rol de exigências que deve ser aplicável às entidades beneficentes de assistência social para que usufruam da aqui falada imunidade às contribuições sociais. Portanto, os cinco incisos que se seguem devem ser acatados, todos, por aquelas entidades. Assim, tem-se que elas devem possuir títulos de reconhecimento de utilidade pública; possuir o certificado de entidade beneficente de assistência social, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social; promova gratuitamente e em caráter exclusivos, a assistência social; não distribua seus resultados a qualquer título; e apliquem esses resultados em suas atividades operacionais.

O parágrafo 3º é categórico ao afirmar o que se entende por assistência social beneficente, ensinando ser “a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem

dela necessitar”. O parágrafo 5º vem dar uma alternativa ao que se considera assistência social beneficente, para os fins de gozo da imunidade em tela, substituindo a do parágrafo 3º pela “oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde”.

Sabe-se que as contribuições para a seguridade social, alvo das imunidades, são o INSS patronal, objeto do art. 22 da Lei nº 8.212/91; a COFINS e a CSLL, estas duas presentes no art. 23 da Lei nº 8.212/91. Todas elas também presentes no art. 195, I, Constituição Federal.

Assim está entendido o que se determinou como imunidades relativas às contribuições para a seguridade social: estão elencadas na Constituição Federal; são aplicáveis às instituições beneficentes de assistência social que prestem seus serviços gratuitamente; e são disciplinadas pela Lei nº 9.732/98.

Estaria tudo bem, não fosse a diversidade de interpretações que se dá aos dispositivos constitucionais atinentes às imunidades.

A primeira questão que se coloca refere-se, mais uma vez, à utilização da lei ordinária para tratar da imunidade prevista na Constituição Federal. A Lei Maior usa a palavra “lei”, como o veículo encarregado de disciplinar as exigências ao gozo da proteção imunizante. A segunda questão se refere à restrição à fruição da imunidade, quando a Lei nº 9.732/98 exigiu a gratuidade integral dos serviços.

Portanto, tais questões são de cunho formal e também material. Porém ambas aguardam julgamento do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.028-5. Na decisão liminar foi suspensa a eficácia da imposição de gratuidade dos serviços em caráter exclusivo. Aguarda-se o julgamento do mérito.

E em termos práticos, o que tudo isso significa? Simplesmente que se forem cumpridas as exigências não atacadas pela concessão da liminar, a instituição terá assegurado o direito à imunidade à cobrança de contribuições para a Seguridade Social: INSS patronal, COFINS e CSLL. E estas exigências são aquelas elencadas nos incs. I, II, IV e V do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou seja: reconhecimento de utilidade pública; aquisição do certificado de entidade beneficente de assistência social, não remunerar seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores; e aplicar seus resultados operacionais na manutenção e desenvolvimento de suas atividades institucionais.

PARTE III

ESTUDO DE CASO

O presente estudo de caso foi feito a partir de uma situação real: os administradores de uma determinada entidade solicitaram ao autor deste trabalho um parecer acerca das imunidades e isenções a que ela faria jus. Deixou-se claro aos administradores dois rumos diferentes que o parecer poderia adotar: (1) uma linha baseada na doutrina majoritária, que entende haver uma maior abrangência relativa às imunidades, porquanto basta o atendimento da norma constitucional e do CTN; (2) outra baseada na jurisprudência, nas decisões judiciais e administrativas e nas soluções de consultas administrativas, que restringem, por assim dizer, as imunidades a situações determinadas em leis ordinárias e não apenas no CTN e na Constituição Federal.

Adotando-se a primeira linha, a entidade, para fazer jus às imunidades, deve recorrer à via judicial; adotando-se a segunda, é suficiente o enquadramento nas normas legais emanadas do legislador ordinário. E por que esta dissensão? Os doutrinadores são da opinião de que as normas constitucionais não devem ser ampliadas ou restringidas através de regulamentações exigidas pelas diversas chamadas da Constituição à “lei” ou à “lei complementar”. Eles vivem o mundo da teoria e das lucubrações. Já os aplicadores das normas se vêem diante de situações práticas, onde a boa e a má fé se misturam, onde é difícil, mas necessário, separar o joio do trigo, as boas das más intenções.

Ambos, doutrinadores e aplicadores vivem universos diferentes. Os primeiros buscam o “estado da arte” no direito, os últimos se debatem para elucidar as complexas situações que lhes são impostas no dia-a-dia.

Diante dessas duas correntes, e do sentido prático exigido pelos administradores da entidade, o autor houve por bem permear os caminhos dos aplicadores, ou seja, apontar reais soluções de uso imediato das imunidades e isenções, se cabíveis. Mas apresentou-se também a rota dos doutrinadores, de forma que possa servir de alvo desejado no tempo.

Importante esclarecer que, por motivos de manutenção do sigilo das pessoas físicas e jurídicas envolvidas no estudo de caso, optou por trocar-lhes os nomes e objetivos sociais.

A ENTIDADE

O Instituto de Treinamento e Desenvolvimento em Atividades de Saúde Pública (ITDASP) é uma entidade sem fins lucrativos, constituída através de Estatuto Social onde se observam os seguintes objetivos sociais:

- a) o estudo, o ensino, a pesquisa, a difusão, o desenvolvimento e a execução de projetos e programas;
- b) o incentivo ao desenvolvimento de entidades públicas ou privadas;
- c) a promoção de reuniões e exposições;
- d) o intercâmbio com outras entidades da mesma natureza do Brasil ou do Exterior, de temas relacionados às questões de saúde e saneamento procurando a integração de seus membros, o bem estar da coletividade, a

promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos e da democracia;

e) a produção de estudos e pesquisas;

f) a produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos relativos à paz, aos direitos humanos e à democracia.

Diante desses objetivos, percebe-se tratar de uma instituição de educação, mas não é uma entidade de assistência social. Essa diferenciação é importante para a compreensão dos benefícios constitucionais tributários aos quais pode fazer-se merecedora.

A instituição qualifica-se como organização não governamental e procura, através de seus objetivos enquadrar-se nas exigências de Lei nº 9.790/99, p. 4º, XI e XII. É o que se conclui da leitura das letras “d” e “f” acima. Esta lei estabelece as condições para que uma instituição sem fins lucrativos possa qualificar-se como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Auferindo esta qualificação, a entidade poderá instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestem serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação.

Enfim, a entidade busca previamente em seu estatuto, configurar-se candidata ao recebimento da qualificação como OSCIP a fim de poder, além de remunerar seus dirigentes e prestadores de serviços específicos, estabelecer associações com o Poder Público através do Termo de Parceria, como definido na Lei nº 9.790, a partir de seu art. 9º.

O ITDASP E A IMUNIDADE AO IRPJ

A Constituição Federal dispõe em seu art. 150, VI, “c” sobre a imunidade a impostos de que se beneficiam as instituições de educação e de assistência social, no que se refere ao patrimônio, a renda e aos serviços vinculados às atividades essenciais dessas entidades.

Cabe analisar a natureza jurídica do ITDASP e verificar se ele se enquadra em alguma destas qualificações. Como já se afirmou anteriormente, não sobram dúvidas sobre o instituto ser uma instituição de educação. Assim, poder-se-ia concluir que é imune aos impostos, certo? Nem tanto.

A imunidade aos impostos, exige, segundo prescrição da própria lei, que a instituição se dedique à educação formal, ou seja, aquela caracterizada como ensino pré-escolar, fundamental, médio ou superior. É o que se depreende da leitura do art. 1º da IN/SRF-113/98, que regulamenta os arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532/97.

Portanto, em termos práticos, não cabe falar em imunidade ao IRPJ, à luz do entendimento da Secretaria da Receita Federal. Seus auditores sempre irão aplicar o disposto na mencionada instrução normativa, não importando o que pensem e escrevam os estudiosos do direito e os aplicadores da lei no judiciário, em ações difusas, enquanto não houver decisão definitiva no Supremo Tribunal Federal para a questão em lide, com aplicação *erga omnes*, ou seja, a todos.

Entretanto, o art. 15 da Lei nº 9.532/97, diz que “consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem

à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”. Logo em seguida, o parágrafo 1º afirma que essa isenção “aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido”.

Portanto, o ITDASP é uma instituição isenta do IRPJ e da CSLL.

O ITDASP E O PIS

A IN referenciada aqui neste estudo de caso, em seu art. 2º, parágrafo único, disciplina que a imunidade das instituições de educação (dedicadas à educação formal já mencionada), “não se aplica quanto às contribuições para o PIS e para a seguridade social – COFINS, de que tratam respectivamente a Medida Provisória nº 1.676, de 1998, e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991”. A MP nº 1.676/98 foi convertida na Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998.

Esta lei remete à MP nº 2.158-35/98 (ainda em tramitação) o tratamento da contribuição para o PIS/PASEP. E o art. 13, III e IV, desta MP, estabelece que as instituições de educação e outras entidades ali especificadas contribuirão para o PIS/PASEP à alíquota de 1% incidente sobre a folha de pagamento.

Mas é importante analisar o posicionamento da SRF. Se as instituições de educação formal, no entendimento da Secretaria da Receita Federal, materializado através do art. 2º, parágrafo único, dessa IN/SRF-113/98, não fazem jus à imunidade em relação ao PIS e à COFINS, com mais razão ainda não são imunes as instituições de educação tida como não formal, como é o caso do ITDASP.

Entende-se então, que o ITDASP está sujeito tanto ao PIS, à alíquota de 1% incidente sobre a folha de pagamento, quanto à COFINS, à alíquota de 3%, incidente sobre a receita bruta.

O entendimento de educação formal por parte da Secretaria da Receita Federal consubstancia-se, no pensar autor, ao que está evidenciado na Lei de Diretrizes e Bases da Educação, a Lei nº 4.024/61. Esta lei, em seu art. 7º, com redação dada pela Lei nº 9.131/95, determina que o Conselho Nacional de Educação será “composto pelas Câmaras de Educação Básica e de Ensino Superior”.

Desta forma, quando a Constituição Federal fala em instituições de educação o Poder Público entende tratar-se de instituições de ensino formal: pré-escola, fundamental, médio e superior. A lei 9.532/97 separou as instituições de ensino formal das outras, ao especificar as primeiras no art. 12 e as outras no art. 15, intitulando-as como “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis...”.

Para aquelas elencadas no art. 12, a lei confirma a imunidade aos impostos da forma como determinada no art. 15, VI, “c”, da Constituição Federal. Para as demais, reunidas no art. 15, não se trata mais de imunidade a impostos, mas tão somente de isenção. E neste caso, isenção ampliativa, pois alcança além do IRPJ, a CSLL.

Retornando ao PIS, precisamos verificar a regra matriz deste tributo para encontrarmos em seguida os casos de imunidades. A Constituição Federal de 1988 recepcionou as Leis Complementares nº 7 e nº 8, ambas de 1970, que criaram

respectivamente o PIS e o PASEP. Portanto, está nesta Lei Complementar nº 7 a origem do PIS. O art. 3º. p. 4º desta lei já mencionava “as entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos na legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei”.

E Medida Provisória nº 2.138-35/2001, ainda em tramitação, em seu art. 13, caput, determina que a alíquota para o PIS de determinadas pessoas jurídicas “será determinada com base na folha de salários à alíquota de um por cento”. Os incs III e IV, deste mesmo artigo, enumeram, respectivamente, as “instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97” e as “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97”.

Portanto, tais pessoas jurídicas, entre elas o ITDASP, estão sujeitas ao pagamento do PIS à alíquota de um por cento sobre a folha de salários.

O ITDASP E AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL: IMUNIDADE

As contribuições para a seguridade social, de responsabilidade da pessoa jurídica, são aquelas apontadas pelo art. 195 da Constituição Federal: o INSS patronal, a COFINS e a CSLL. Primeiro será feita uma análise quanto à COFINS.

A regra matriz da COFINS está na própria Constituição Federal, no art. 195, I, “b”. Este dispositivo determina que o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada contribuirão para a seguridade social calculando o valor do tributo a partir da receita ou do faturamento.

As letras “a” e “c” deste mesmo inciso cuidam das contribuições incidentes sobre a folha se salários (INSS patronal) e sobre o lucro (CSLL), das quais trataremos mais adiante.

Todas elas são contribuições para a seguridade social, e a imunidade cabível é tratada no parágrafo 7º do mesmo art. 195 da Constituição Federal. Diz este parágrafo que “São isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Mesmo enunciando como isenção, este parágrafo já foi pacificado no Supremo Tribunal Federal como tratando de imunidade.

Pelo que se lê do dispositivo, percebe-se que a imunidade é aplicável apenas às entidades que prestem assistência social. Este não é o caso do ITDASP, pelo menos a partir do que se constata da leitura de seu Estatuto Social. Se ele não é uma entidade de assistência social, não faz jus à imunidade em relação às contribuições para a seguridade social.

Assim, o ITDASP não pode usufruir das imunidades aplicáveis ao INSS patronal, à COFINS e à CSLL.

Desejando fazer-se merecedor dessas imunidades, o ITDASP precisa enquadrar-se nas exigências elencadas na Lei nº 8.212/91, art. 55, principalmente: (a) ser reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (b) seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social; (c) promova gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de

deficiência; (d) não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; e (e) aplique integralmente eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Importante frisar que a exigência contida na letra “c” acima se encontra com sua eficácia suspensa através de medida liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal. O que está em discussão não é apenas o fato de essa exigência ter sido veiculada através de lei ordinária (Lei nº 9.732/98), em vez de Lei Complementar, como exige o CTN, art, 146, II, segundo entendimento majoritário da doutrina, mas também a matéria veiculada. Esta matéria se refere ao que consta da lei que, além de estabelecer, de acordo com a ementa da liminar, “requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social” (atendimento exclusivamente gratuito) também “limitaram a própria extensão da imunidade” (para pessoas carentes, em especial crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência). O Supremo Tribunal Federal ainda não julgou o mérito dessa ADIN 2.028-5/98.

Mas em termos práticos, o que essa suspensão de eficácia de alguns dispositivos da Lei nº 8.212/91, alterada pela Lei nº 9.732/98, tem a ver com o ITDASP? A rigor, nada, pois ele não se amolda aos conceitos legais de entidade beneficente de assistência social.

O ITDASP E A AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL: ISENÇÃO

Primeiro veja-se a aplicação das normas de isenção em relação à COFINS. A Constituição Federal não trata de isenções e sim de imunidades. Estas são determinações constitucionais, enquanto aquelas, as isenções, são favores fiscais criados pelo legislador ordinário.

A norma legal que estabeleceu isenção para a COFINS foi a Medida Provisória nº 2.158-35/98. Então veja-se o que determina esta MP.

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

.....

X – relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.”

O art. 13 tem a seguinte redação:

“Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

.....

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97;

IV – instituições de caráter filantrópico, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97.”

A leitura desses dispositivos leva à conclusão de que o ITDASP poderia usufruir da isenção relativa à COFINS. E por que não pode? Por causa do entendimento que o Poder Público, no presente caso representado pela Secretaria da Receita Federal, tem do que são as “atividades próprias das entidades” mencionadas no art. 14, X, da MP acima referenciada. Para deixar claro qual o entendimento daquele órgão do Poder Executivo, convém transcrever algumas decisões e soluções de consulta por ele emanadas através do Diário Oficial da União.

Solução de Consulta 224, de 12.09.2001 – DOU 24.10.2001**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

Ementa: Isenções. Associações sem fins lucrativos. A partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS as receitas das associações sociais sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei 9.532/97, relativas a suas atividades próprias, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações e anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. As demais receitas, como as decorrentes da prestação de serviços (matrículas e mensalidades), vendas de mercadorias e ganhos em aplicações financeiras, serão tributadas conforme o disposto nos arts. 2º e 3º, p. 1º da Lei 9.718/98.

Dispositivos legais: Lei 9.718/98, arts. 2º e 3º, p. 1º; MP 1858-6/99, arts. 14, X e 13, IV (atualmente MP 2.158/01).

Victo Hugo Isoldi de Mello Castanho – Chefe

Pelo que se lê dessa solução de consulta, conclui-se que as tais “atividades próprias” são aquelas oriundas das contribuições e doações recebidas pela instituição, não englobando as receitas oriundas de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, mesmo que estas atividades constem de seu estatuto como integrantes de seu objetivo social. Portanto, havendo a remuneração à venda de mercadoria ou à prestação de serviço, a receita decorrente é sujeita à COFINS.

Solução de consulta 168, de 06.09.2001 – DOU 15.10.2001**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

Ementa: Isenção. Entidade sem fins lucrativos. São isentas da COFINS, a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos relacionadas no art. 13 da MP 1.858-6/99, e reedições, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações, anuidades e mensalidades pagas por seus associados, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. A isenção não se aplica às receitas decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços, portanto, com cunho de contraprestação, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de lucro. Para fins de gozo do benefício, as entidades relacionadas no art. 13, III, IV, da MP deverão atender o disposto, respectivamente, nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97, além de, no caso das entidades constantes do art. 17 da MP cumprir os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212/91.

Dispositivos Legais: Lei 9.718/98, arts. 2º e 3º, MP 1.858-6/99, e reedições, art. 13, III e IV, 14, X e 17.

Vera Lúcia Ribeiro Conde – Chefe

O art. 17 da MP 1.858-6/99 (atual MP 2.858-35/01), cuida da isenção da COFINS para as entidades beneficente de assistência social, que não é o caso do ITDASP.

E para finalizar traz-se mais uma solução de consulta relativa à CONFINS.

Solução de Consulta 298, DE 04.12.2001 – DOU 12.03.2002

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Ementa: Isenções. Associação civil sem fins lucrativos. As associações sem finalidade de lucro, a que se refere o art. 15 da Lei 9.532/97, que atendam às condições prescritas nesse diploma legal, têm isentas da COFINS, de acordo com o art. 14, X, da Medida Provisória 2.858-35/01, a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas de suas atividades próprias, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações e anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. Serão tributadas as demais receitas, em conformidade com os arts. 2º e 3º, p. 1º, da Lei 9.718 (incidência sobre o faturamento e definição legal de receita bruta, correspondendo-a ao faturamento), que não atendam a esse critério, decorrentes de atividades que desempenhem, comuns aos agentes econômicos, como prestação de serviços e venda de mercadorias, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de obtenção de lucro.

Dispositivos Legais: Lei 9.718/98, arts. 2º e 3º; Medida Provisória 2.158-35, arts. 13, IV e 14, X.

Portanto, três soluções de consulta são apresentadas e todas indicam a inaplicabilidade da isenção da COFINS em relação às receitas decorrentes de prestação de serviços faturadas. A isenção relativa a esse tributo não comporta contraprestação aos serviços prestados à entidade, mesmo que seja a seus associados ou mantenedores.

E assim, pode-se concluir que o ITDASP não faz jus à isenção relativa à COFINS.

O ITDASP E O INSS PATRONAL

A imunidade relativa a este tributo vem tratada na Constituição Federal, art. 195, p. 7º e dá conta de que ela somente é aplicável às instituições beneficentes de assistência social que, como já se viu, não é ainda o caso do ITDASP. Portanto, está afastada a imunidade. E a isenção?

A isenção ao INSS devido pelo empregador está prevista na Lei nº 8.212/91 que afirma em seu art. 55 que ela somente é cabível às instituições que (a) sejam reconhecidas como de utilidade pública; (b) sejam portadoras do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social; (c) não distribuam seus resultados a qualquer título; e (d) apliquem eventuais resultados na consecução de seus objetivos institucionais. Como já se escreveu neste trabalho, está suspensa por força de medida liminar emanada do Supremo Tribunal Federal a exigência de gratuidade dos serviços prestados para usufruto da isenção.

Conclui-se, então, que o ITDASP, em sua configuração atual, não faz jus à isenção do INSS devido pelo empregador.

O ITDASP E OS TRIBUTOS: RESUMO DOS BENEFÍCIOS E OBRIGAÇÕES FISCAIS

A seguir apresenta-se um resumo das relações entre o ITDASP e o universo da tributação.

TRIBUTOS	BENEFÍCIO FISCAL	BASE LEGAL
----------	------------------	------------

IRPJ	Isenção	Lei nº 9.532/97, art. 15
CSLL	Isenção	Lei nº 9.532/97, art. 15
COFINS	3% sobre o faturamento	MP nº 2.158-35/98, art. 14 c/c Lei nº 9.718/98, art. 8º
PIS	1% sobre a folha de pagamento	MP nº 2.158-35/98, art. 13
INSS patronal	20% sobre a folha de pagamento	Lei nº 8.212/91, art. 22, I

CONCLUSÃO

O ser humano não vive isolado. Ele se alia a outros iguais e constitui grupos sociais. Estes grupos evoluem e se formam as nações. Elas se organizam e cada uma constitui e implanta órgãos funcionais com atribuições individualizadas. Surgem os Estados nacionais.

A organização do Estado exige a divisão de responsabilidades e também o levantamento de recursos para prover as necessidades dos seus cidadãos. E assim nasce a atividade financeira do Estado, constituindo-se de receita, gestão e despesa. Tudo isto disciplinado, em grande parte e no caso do Brasil, pela promulgação de uma Constituição, estando atualmente em vigor a de 1988.

Em relação à receita, o maior volume diz respeito à arrecadação de tributos. A Constituição Federal atribui a competência às pessoas políticas para legislarem sobre os tributos a elas atribuídos. Estes, os tributos, são criados por lei promulgada pelos entes políticos integrantes da Federação, forma de estado segundo a qual o Brasil é constituído.

São espécies de tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Neste trabalho nos interessamos pelo IRPJ e pelas contribuições sociais. Entre estas, nos concentramos no INSS patronal, na COFINS e na CSLL. Portanto o foco do trabalho está na imunidade relativa a tributos de exclusiva competência federal, aplicável às instituições de educação e assistência social.

A imunidade ao IRPJ está prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, artigo este que, de outro modo, faz referência apenas aos impostos. A imunidade às contribuições sociais encontra amparo no art. 195, p. 7º, também da Constituição Federal.

Em ambos os dispositivos constitucionais a previsão de lei disciplinadora das imunidades é requerida.

No primeiro caso, o da imunidade aos impostos, a lei é a de nº 9.532/98 que em seu art. 12 trata de sua aplicação às instituições de educação ou de assistência social. No art. 15 desta lei há previsão de isenção, e não de imunidade, para outras de caráter filantrópico, recreativo e cultural. Portanto, a imunidade ao IRPJ se aplica às instituições de educação pré-escolar, fundamental, média e superior. A isenção é aplicável às demais instituições, sendo extensível esta isenção à CSLL.

No segundo caso, o da imunidade às contribuições sociais, a lei nº 9.732/98 é a que disciplina a sua fruição, conferida pela Constituição Federal. Ela é aplicável apenas às instituições beneficentes de assistência social reconhecidas como de utilidade pública e detentoras do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Portanto, as instituições meramente de educação não tituladas como de assistência social, não fazem jus à imunidade.

Este resumo ilustra genericamente a aplicação da imunidade e da isenção às instituições de educação e de assistência social. A fim de ilustrar casos específicos, apresentamos em seguida algumas decisões emitidas por variadas instâncias, quer

administrativas, quer judiciais. O propósito é dar ao leitor uma visão prática da avaliação feita por essas instâncias.

Decisão 1, de 04.01.2000 – DOU 11.04.2000

A associação civil, sem fins lucrativos, que, conforme seus objetivos estatutários, desenvolva atividades culturais, como cursos, palestras ou seminários, não pode se beneficiar da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, por não preencher os requisitos legais para ser considerada estabelecimento de ensino. Pode, contudo, utilizar-se da isenção de IRPJ e CSLL prevista no art. 15 da Lei 9.532/97, desde que atendidas as exigências constantes nesse diploma legal.

Acórdão 203-7.887 – DOU 22.03.2002

Imunidade. Instituição de Educação. A imunidade a que se refere o art. 150, inc. VI, alínea "c", bem como a isenção prevista no parágrafo 7º do art. 195, ambos da Constituição Federal, não compreendem a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devida pelas instituições de ensino, sem que se tenha comprovado sua condição de entidade cujo objeto social seja o de assistência social..Tampouco o dispositivo que a instituiu, a Lei Complementar 70/91, alberga, no seu art. 6º, dispositivo que colacione referidas instituições entre as entidades isentas.

Solução de consulta 168, de 06.09.2001

São isentas da COFINS, a partir de 1º de fevereiro de 1999, as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos relacionadas no art. 13 da MP 1.858-6, de 1999, e reedições, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações, anuidades e mensalidades pagas por seus associados, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. A isenção não se aplica às receitas decorrentes de venda de mercadorias e prestação de serviços, portanto, com cunho de contraprestação, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de lucro. Para fins de gozo do benefício, as entidades relacionadas no art. 13, III e IV, da MP deverão atender ao disposto, respectivamente, nos arts. 12 e 15 da lei 9.532, de 1997, além de, no caso das entidades constantes do art. 17 da MP, cumprir os requisitos estabelecidos no art. 55 da Lei 8.212, de 1991.

REFERÊNCIAS

1.	BRASIL. Código Tributário Nacional. 1966. Estabelece normas gerais de direito tributário.
2.	BRASIL. Constituição Federal de 1988
3.	BRASIL. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Estabelece normas específicas sobre a legislação tributária do Imposto de Renda.
4.	CARRAZZA, Roque Antonio. <i>Curso de Direito Constitucional Tributário</i> .
5.	CARVALHO, Paulo de Barros. <i>Curso de Direito Tributário</i> . 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
6.	MELLO, Celso Antonio Bandeira de. <i>Curso de Direito Administrativo</i> . 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
7.	SILVA, José Afonso da. <i>Curso de Direito Constitucional Positivo</i> . 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
8.	SOUSA, Ércias Rodrigues de. <i>Imunidades Tributárias na Constituição Federal: Uma análise a partir dos conceitos e estruturas da ciência do Direito</i> . Curitiba: Juruá, 2003.
9.	YOUNG, Lúcia Helena Briski. <i>Entidades sem fins lucrativos: Imunidade e isenção tributária – Comentários, Jurisprudência, Legislação</i> . Curitiba: Juruá, 2003.