

POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PARTICIPAREM DE SOCIEDADES DE PROPÓSITO ESPECÍFICO SEM A PERDA DE IMUNIDADES

Adolpho Bergamini

1. Introdução

Ao dispor sobre as normas gerais para licitação e contratação de Parcerias Público-Privadas (PPP) nas quatro esferas de governo (federal, estadual, distrital e municipal), o artigo 9º da Lei n. 11.079/04 determina que seja constituída uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), incumbida de implantar e gerir o objeto da parceria.

Tal objeto, calha frisar, não consiste em serviços predeterminados pela legislação. De fato, o artigo 2º, § 4º, da citada Lei n. 11.079/04, não especifica quais os serviços que poderão, ou não, ser prestados via PPP, apenas dispõe sobre o que não pode ser objeto de PPP, a saber: (i) contratos inferiores a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais); (ii) cujo período de prestação do serviço seja inferior a 5 (cinco) anos; ou (iii) que tenha como objeto único o fornecimento de mão de obra, o fornecimento e instalação de equipamentos ou a execução de obra pública.

Note-se: todas as vedações legais previstas em lei são objetivas, isto é, relativas à própria atividade a ser contratada em PPP; nenhuma delas se refere a quaisquer aspectos subjetivos

relacionados à condição (ou natureza) jurídica da pessoa jurídica a ser contratada no certame.

Dada a ausência de vedação dessa natureza, é natural que se faça a seguinte indagação: afinal, uma instituição beneficente de assistência social pode, ou não, participar de uma SPE sem que, com isso, prejudique os requisitos subjetivos que lhe conferem o direito às imunidades de impostos e contribuições?

A indagação ganha relevância na medida em que, a princípio, a SPE deve ser constituída sob a forma de sociedade (daí ser denominada *Sociedade* de Propósito Específico) e, segundo o artigo 981 do Código Civil¹, *sociedades* hão de ter, sempre, uma finalidade lucrativa.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil já se deparou com tal questionamento e, ao manifestar sua opinião, posicionou-se no sentido de que a pessoa jurídica imune perde o seu benefício fiscal (a imunidade) se participar societariamente de pessoa jurídica que atue com fins econômicos (como o é a SPE). É o que consta da Solução de Consulta n. 22/06, da 1ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: Imunidade. Instituição de Educação e Assistência Social. Exercício de Atividade Econômica. Participação Societária em Empresa Comercial. Desvio de Finalidade. A prática de atividades de natureza econômica ou a participação societária em pessoa jurídica que atue com fins econômicos por parte de pessoa jurídica imune ao imposto de renda implica perda do benefício fiscal. (Solução de Consulta n. 22, de 1º de março de 2006 – 1ª Região Fiscal)

1. “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a **partilha, entre si, dos resultados.**” (*Grifei*)

A proposta do presente ensaio é analisar os temas jurídicos que circundam o problema exposto, bem como avaliar se, do ponto de vista jurídico, o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil é justificável, ou mesmo plausível. Para isto, será feita uma análise criteriosa das imunidades, especialmente sua natureza jurídica e requisitos legais à sua fruição. O estudo passará também pelo exame do que é “*ter lucro*”, “*ter finalidade lucrativa*” e “*não ter finalidade lucrativa*”. Todas as conclusões firmadas serão consequências das premissas eleitas.

Sem mais delongas, passo ao exame do tema proposto.

2. Imunidades tributárias: conceito e requisitos

2.1. Imunidade de impostos

Conforme a lição de **Luciano Amaro**², a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competências tributárias aos entes políticos para instituí-los. Realmente, o que o constituinte fez foi, após delinear os contornos das regras matrizes de cada tributo, autorizar que as pessoas jurídicas de direito público da administração pública direta instituíssem os tributos que lhes competem.

As imunidades tributárias têm estreita relação com as competências tributárias, pois em verdade são normas negativas da competência tributária.

2. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

Este é o entendimento de **Roque Antonio Carrazza**³, para quem a competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, sendo a imunidade uma delimitação do campo tributário. Segue sua interpretação:

(...) De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.

(...)

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, as incompetências das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações (...).

Também **Aires F. Barreto** e **Paulo Ayres Barreto**⁴ lecionam no sentido de que as imunidades tributárias configuram, na verdade, um balizamento, uma restrição às competências tributárias que foram outorgadas pela própria Constituição Federal. *In verbis*:

(...) O poder tributário – enquanto atributo da soberania de que é dotado o Estado – tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente pela Constituição. As pessoas político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) receberam, da Constituição, faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competências legislativas para instituir tributos). Ao delinear o perímetro dessas competências, a Constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e hirtas. Isso significa que o âmbito

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

4. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

da competência tributária constitucionalmente outorgada é demarcado pelas balizas postas pela própria Constituição. Dentre elas estão as chamadas “imunidades tributárias”, que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles (...).

O raciocínio é seguido por **André Elali**⁵. Segundo ele, tomando-se a premissa de que o fenômeno da imposição tributária não é um poder ilimitado, a Constituição Federal deu importante ênfase às limitações ao poder de tributar, aí incluídas as imunidades:

(...) Torna-se importante ponderar, neste momento, que dentre as formas previstas para a desoneração fiscal, uma única tem índole constitucional, que é justamente a imunidade. Esta é, vale dizer, a única que advém diretamente do texto constitucional. As demais, ao contrário, são conseqüências das prescrições normativas de cada ente federativo que detém competência tributária. Não são, ao contrário daquela, **determinação constitucional impositiva da imposição tributária**. São elas verdadeiras formas do exercício das competências tributárias.

(...)

De qualquer forma, ultrapassados os contornos de cada vertente doutrinária, é de se analisar que a imunidade consiste na impossibilidade de tributação por mandamento constitucional. (...).

(Grifos do original)

Portanto, atualmente já está consagrado o entendimento de que a relação tributária entre o Estado e o contribuinte não é

5. ELALI, André. Sobre a Imunidade Tributária como Garantia Constitucional e como Mecanismo de Políticas Fiscais – Questões Pontuais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coordenadores). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005.

um poder irrestrito do primeiro em desfavor do segundo e, por essa razão, deve obedecer ao regramento constitucional vigente e às vedações ali contidas, entre elas as “*imunidades tributárias*”, que consistem na exclusão da competência tributária dos entes políticos em relação a certos bens, pessoas e fatos.

Muito bem.

O artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal⁶, dispõe sobre as *imunidades condicionadas*⁷. Segundo ele, **é vedado a qualquer dos entes políticos instituir impostos** sobre o 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.

Os constitucionalistas, ao se debruçarem sobre o direito constitucional positivo, entenderam por bem em distingui-las e classificá-las em “*normas de eficácia plena*”, “*normas de eficácia contida*” e “*normas de eficácia limitada*”.

As primeiras (de eficácia plena) seriam aquelas que têm o condão de incidir diretamente em um fato social e desencadear, daí, efeitos jurídicos. Já as normas de eficácia contida seriam aquelas que também estão habilitadas a fazê-lo, mas podem sofrer restrições por parte da legislação infraconstitucional. Por

6. “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 de 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; (...).”

7. As imunidades disciplinadas pelo artigo 150, VI, alínea “c”, da Constituição Federal, receberam a alcunha “*condicionadas*” porque a sua fruição depende do preenchimento de certas condições por parte do ente que pretenda dela se valer.

fim, as normas de eficácia limitada são aquelas que, enquanto não houver uma legislação infraconstitucional que regule seus efeitos, não incidirão sobre os fatos sociais hipoteticamente narrados em seu texto normativo.

A norma do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, é de eficácia contida, isto é, gera efeitos jurídicos *per si*, mas pode sofrer certas restrições da legislação infraconstitucional, desde que não lhe seja suprimido seu propósito.

Por força do que dispõe o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, a legislação infraconstitucional hábil a regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar (como a imunidade) é a lei complementar, o que no caso das *imunidades condicionadas* é feito pelos artigos 9º, inciso IV, alínea “c”, e 14, do Código Tributário Nacional, segundo os quais:

- as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, não são oneradas por impostos cobrados por União, Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 9º, inciso IV, alínea “c”);
- para fazer jus ao benefício, a entidade (i) não poderá distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a seus diretores (artigo 14, inciso I); (ii) deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais (artigo 14, inciso II); e (iii) manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a exatidão de suas informações (artigo 14, inciso III).

As exigências do Código Tributário Nacional são compreensíveis. Explico.

Já é entendimento assente que o Estado atribui à iniciativa privada a missão de desenvolver e prestar determinados serviços públicos, sendo certo que neste rol da iniciativa privada se incluem as instituições de assistência social sem fins lucrativos que exercem atividades de interesse público.

É que, consoante o artigo 203 da Constituição Federal e a ADIN n. 2.028/DF, a assistência social tem por objetivos: os serviços de saúde e de educação, a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária; a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meio de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

Quaisquer entidades que tenham como finalidade uma dessas atividades estarão em verdade prestando um serviço que a princípio deveria ter sido assumido pelo Estado, mas que por alguma razão administrativa (seja ela qual for) foi delegado a ela, entidade de assistência social.

Exatamente por estarem prestando um serviço de interesse público e, de certa forma, fazendo as vezes do Estado, essas entidades não podem assumir feições comerciais, de modo que o lucro não pode ser o objetivo a ser perseguido por elas.

E aqui faço uma anotação relevante: não almejar lucro não significa vedação à cobrança pelo serviço prestado, afinal, é natural (e até necessário) que as instituições de assistência social tenham resultado contábil positivo para poder aprimorar e incrementar os serviços prestados, o que só pode ser alcan-

çado por via de uma contraprestação pecuniária. A vedação existente se dá com relação à destinação destes recursos, que não podem ser distribuídos como dividendos, devendo ser reinvestidos nos propósitos sociais da instituição.

Este foi o entendimento adotado pelo STJ no Recurso Ordinário n. 31, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IPTU. ENTIDADE EDUCACIONAL ESTRANGEIRA.

1. O artigo 150, VI, “c”, da CF deve ser interpretado em combinação com o art. 14 do CTN, expressamente recepcionado no ADCT (art. 34 § 5º).

2. A imunidade, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, deve ser interpretada de forma ampla, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (art. 111).

3. Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF).

4. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune se não há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais.

(...)

6. Recurso ordinário improvido. (STJ. RO n. 31. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ 02/08/2004) (*Grifei*)

Nestes termos, justificam-se as disposições dos incisos I e II do artigo 14 do Código Tributário Nacional. O inciso III, por sua vez, consiste dever instrumental tendente a viabilizar, à administração tributária, a fiscalização do cumprimento das obrigações dos incisos I e II do artigo.

2.2. Imunidade de contribuições sociais

Há também a desoneração de contribuições à seguridade social disciplinada pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, que também é de eficácia contida porquanto pode (e deve) ter seus efeitos regulados pela legislação infraconstitucional. Vejamos novamente sua redação:

Art. 195. (...)

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

Logo se vê que são duas as questões relevantes em torno do dispositivo: (i) o texto menciona o termo “isenção” em vez de “imunidade”, impropriedade essa que vem a refletir justamente na regulamentação infraconstitucional; e (ii) foi incluído o requisito “entidade beneficente” ao gozo do benefício do artigo 195, § 7º, já que a imunidade de impostos, prevista no artigo 150, VI, alínea “c”, também da Constituição Federal, se reporta apenas às “entidades de assistência social sem fins lucrativos”, não fazendo menção ao quesito “beneficente”.

Segue a análise dos pontos controvertidos.

Embora o constituinte tenha se valido do termo “isenção”, a expressão está empregada no sentido de “imunidade”, afinal, está-se diante de uma hipótese constitucional de não incidência tributária, sendo que a designação técnica desse fato jurídico é “imunidade”.

Esse entendimento recebeu o aval do Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, nos autos do ROMS n. 22.192-9, vejamos:

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

O tema ganha importância quando se analisa o texto legal a regulamentar o dispositivo constitucional em apreço. É que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira à “lei” sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal – essa expressão, em vez de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II, da Constituição Federal, deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidades que vierem a pleitear o benefício.

Roque Antonio Carrazza⁸ vem a corroborar o entendimento proferido pelo STF ao dizer que a referida lei, dita no texto constitucional, só pode ser complementar (nunca ordinária), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Como é sabido, as limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser reguladas por meio de lei complementar, nos moldes do artigo 146, II, da Constituição Federal.

A regulamentação indigitada vem no já comentado artigo 14 do Código Tributário Nacional. O entendimento foi

8. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

adotado pelo Min. Marco Aurélio Mello no voto lançado nos autos da ADIN 2.028-5/DF, que deixou claro que o artigo 14 do CTN é o dispositivo legal hábil a regulamentar o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Fê-lo também o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 495.975/RS, bem como o TRF-1ª Região nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 38000012687:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INSS – IMUNIDADE – ENTIDADE BENEFICENTE DECLARADA DE UTILIDADE PÚBLICA – CTN ART. 14 – CONSTITUIÇÃO FEDERAL ART. 195, § 7 – 1. Sendo a Entidade Beneficente declarada de utilidade pública, não se submete à obrigação de recolher quota patronal de contribuição social ao INSS, em face da **imunidade tributária que lhe é conferida pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em consonância com o art. 14 do Código Tributário Nacional**. 2. Na espécie, o Tribunal recorrido, mediante exame do substrato probatório, verificou o suprimimento, pela Instituição Beneficente, de todos os requisitos legitimadores à concessão da imunidade tributária referenciada, sendo certo que o reconhecimento de tal condição deve operar efeito *ex tunc*, uma vez que se limita a declarar situação anteriormente existente. 3. Recurso Especial conhecido e desprovido. (STJ – RESP 495975 – RS – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 20.10.2003 – p. 00198) (*grifei*)

TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – MANDADO DE SEGURANÇA – LEI EM TESE – IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO BENEFICENTE – QUOTA-PATRONAL – ARTIGO 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – 1. Ressalte-se que não é caso de mandado de segurança contra Lei em tese, porque se pretende afastar os efeitos da medida provisória no caso concreto, sendo o presente via idônea para se evitar a exigência da contribuição discutida, presentes os pressupostos que autorizam a utilização do *mandamus*. Precedentes deste Tribunal. 2. **A imunidade prevista no artigo 195, § 7º é condicionada aos pressu-**

postos estatuídos por Lei, e deve ter natureza complementar, por obediência ao princípio da hierarquia de Leis. 3. As alterações implementadas pela Lei n. 8.212/1991, artigo 55, inciso III, pela Lei n. 9.732/1991 e pela Lei n. 10.260/2001, estão eivadas de inconstitucionalidade. 4. A Lei n. 9.732/1991 teve a sua eficácia suspensa, em decisão liminar proferida na ADIN n. 2.028-5/DF, Relator Ministro Moreira Alves, referendada, por unanimidade, pelo Plenário da Suprema Corte (DJ de 16.06.2000, pág. 30, Julgamento em 11.11.1999), e a Lei n. 10.260/2001 também está com sua eficácia suspensa, em virtude do julgamento unânime da ADIN n. 2545-7-DF pelo mesmo colegiado (Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 07.02.2003 pág. 21). 5. Ademais, a instituição preenche os requisitos estatuídos pela Lei pela doutrina (*sic*). 6. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF 1ª R. – AMS 38000012687 – MG – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Carlos Olavo – DJU 24.09.2003 – p. 77) (*Grifei*)

Quer dizer que já está consagrado o entendimento sobre a regulamentação do artigo 195, § 7º, pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional. A conclusão vem do exame do artigo 146, II, da Constituição Federal, que estabelece a competência da lei complementar para regulamentar as limitações ao poder de tributar.

Abordemos, agora, o tema relativo à caracterização de determinada entidade como “*beneficente*”.

Já fora esquadrihado alhures que a assistência social tem como objetivo as atividades relacionadas no artigo 203 da Constituição Federal e na ADIN n. 2.028/DF. Ocorre que o artigo 55 da Lei n. 8.212/91 acrescentou um outro: a gratuidade do serviço prestado pela entidade que pleiteia a imunidade de contribuições à seguridade social.

Entendo que o artigo 55 da Lei n. 8.212/91 não tem atribuição constitucional para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar que, consoante o artigo 146 da

Constituição Federal, só podem ser feitas pela Lei Complementar (Código Tributário Nacional).

Mas, no presente ensaio, trabalharei com a premissa de que tal dispositivo é válido, afinal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil o entenderá como válido até que sobrevenha sua eventual declaração de inconstitucionalidade. Nessa situação hipotética, as entidades que gozam da imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, de acordo com o art. 55 da Lei n. 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social em sentido amplo (englobando os serviços de saúde), de forma gratuita às pessoas carentes, em atividade tipicamente filantrópica.

Aires F. Barreto e **Paulo Ayres Barreto**⁹ complementaram o conceito ao dizer que o vocábulo “*beneficente*” tem por fim deixar patente que a instituição deve assistir carentes e necessitados, provendo uma ou algumas de suas necessidades (assistência médica, odontológica, jurídica etc.). As atividades da entidade devem ser parcialmente beneméritas, dedicadas a esses fins, pois, conforme lembram os autores, não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. A afirmativa é justificada pelo fato de que, para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos.

Também **Roque Antonio Carrazza**¹⁰ se pronunciou a respeito ao dizer que os serviços assistenciais prestado não devem ser necessariamente gratuitos. Deveras, a só circunstância de cobrar por eles, do que podem pagar, não desnatura a en-

9. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

tidade beneficente de assistência social, muito menos para os fins do artigo 195, §7º, da Constituição Federal. Nada impede que obtenha receitas positivas, exatamente para reinvesti-las na consecução de seus elevados objetivos.

Na ADIN 2.028/DF também houve pronunciamento do STF quanto ao mote. Conforme explicado pelo Min. Marco Aurélio Mello, “*entidade beneficente de assistência social não é apenas instituição filantrópica*”. Depreende-se de sua interpretação que, a teor do § 7º do artigo 195, instituição beneficente de assistência social é gênero, do qual entidade filantrópica é espécie.

Como lembrado pelo Min. Marco Aurélio, é despropositado pretender que os serviços prestados por instituições de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse despropósito fica mais visível se tomarmos em conta fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) gratuitos, de nada valeria a imunidade. Se fossem gratuitos, não teriam preço; se não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação¹¹.

Quer dizer que é possível que a gratuidade seja extensiva apenas àqueles tidos como carentes e, aos que não o forem, haja a cobrança pelo serviço prestado (foi neste sentido que caminhou o TRF 4ª Região ao julgar a Apelação Cível n. 2001.71.12.003052-1/RS). Nesse caso, deve-se sempre ter em mente a razoabilidade.

Outra questão é o quesito da não remuneração dos administradores para se fazer jus ao benefício. O artigo 55 da Lei 8.212/91 também condiciona a fruição da desoneração

11. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

tributária à ausência de remuneração, a qualquer título, aos profissionais que a administram.

A exigência é mesmo descabida. A própria Administração Federal, em decisão proferida no Parecer Normativo CST n. 71/73, do Ministério da Fazenda, já tomou na devida conta a causa remuneratória, vejamos:

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

Na esteira dessas premissas, só é possível concluir que as entidades beneficentes de assistência social podem participar de outras sociedades, ainda que lucrativas, em razão de não haver tal vedação no artigo 14 do Código Tributário Nacional, ou mesmo no artigo 55 da Lei n. 8.212/91. O único requisito a ser obrigatoriamente observado é a reversão dos rendimentos auferidos por essas entidades (via distribuição dos lucros da SPE) aos seus respectivos objetivos e finalidades sociais.

Afigura-se bem claro, pois, que o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, proferido na Solução de Consulta n. 22, de 1º/03/06 (citada no introito deste ensaio), afronta diretamente o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, bem como a jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais,

segundo os quais a finalidade lucrativa ou não lucrativa é aferida pela destinação dos recursos obtidos¹², não pelo fato de a entidade participar, ou não, de uma sociedade lucrativa.

3. Conclusão

Ao cabo deste ensaio, conclui-se que:

- a) Os requisitos à fruição das imunidades constitucionais de impostos e contribuições estão expressamente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, e no artigo 55 da Lei n. 8.212/91;
- b) Entre tais requisitos não está a vedação de a entidade imune participar de outra sociedade com finalidade lucrativa, de modo que pode haver tal participação, desde que os rendimentos auferidos a título de dividendos sejam revertidos em prol dos propósitos sociais da entidade;
- c) Logo, é plenamente possível a participação de entidades beneficentes de assistência social em SPE com finalidade lucrativa e, concomitantemente a isto, a manutenção de sua imunidade, desde que cumpra os requisitos legais dos artigos 14 do Código Tributário Nacional, e 55 da Lei n. 8.212/91 (não distribuição de lucros e dividendos, manutenção da regularidade da escrituração contábil-fiscal e oferta de parte dos serviços a título gratuito à população);

12. Reinvestimento nos propósitos sociais e não distribuição a sócios.

- d) Nestes termos, o posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta n. 22, de 1º/03/06, da 1ª Região Fiscal (citada na introdução deste trabalho) é inconstitucional e ilegal, em face do que dispõe a própria Constituição Federal, o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, bem como a jurisprudência firmada pelos Tribunais Superiores e pelos Tribunais Regionais Federais.