DA GRATUIDADE DO SERVIÇO PRESTADO PELAS INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS: INCONSTITUCIONALIDADE DO REQUISITO ESTABELECIDO PELO DECRETO N. 6.308/07

Bruno Tussi

1. Introdução

A busca por um bem-estar social é um dos deveres de um Estado perante seus súditos. Tamanha é a força de tal sentença, que o poder constituinte originário brasileiro deixou claro nos princípios fundamentais que o Estado possui como sustentáculo a dignidade da pessoa humana¹ e como objetivo basililar a promoção do bem de todos.²

Todavia, ledo engano o de achar que o Estado, em tempos atuais, tem condições de atender todos os fundamentos e objetivos presentes na Carta Maior sem o auxílio da iniciativa privada e de pessoas que sacrificam o seu tempo na construção de uma sociedade mais livre, justa e igualitária. Aliás, a constituição de uma sociedade solidária é outro objetivo fundamental também elencado em nível constitucional.³

Conhecedor das dificuldades estatais, o poder constituinte originário decidiu incentivar a criação de instituições que visassem não o lucro, mas sim a assistência social. Para tanto, imunizou-as da carga tributária não vinculada⁴ em seu art. 150, VI, r, e das contribuições à seguridade social em seu art. 195, § 7º.

2. Das instituições de assistência social

Primordialmente, se faz uma análise do termo *instituições*, presente na imunidade estabelecida no art. 150, VI, c, e *entidades beneficentes*, presente naquela do art. 195, § 7º.

1. Art. 1º, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

2. Art. 3º, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

3. Art. 3º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

4. Impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços da instituição.

Contrário ao que muitos possam pensar, instituição não é sinônimo de fundação, nem ao menos indica uma espécie de pessoa jurídica, societária ou empresária. O termo instituição ou instituto define a finalidade, o objetivo e o ideal de uma pessoa jurídica que busca atender a coletividade sem pretensão lucrativa e dentro dos limites finalísticos para a qual foi criada.

Assim, nos dizeres de Fanucchi,⁵ “não é a forma jurídica que importa e sim o objetivo visado pela criação da entidade.” Portanto, uma instituição pode ser criada sob a forma de uma entidade empresária, sociedade, associação ou fundação. O que deve estar presente, sempre, é a despretensão lucrativa e o atendimento à coletividade, ou seja, o fim social.

Costa⁶ assim define o termo *instituições*:

Instituições são aquelas entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. São pessoas de Direito Privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste (grifo nosso).

A única restrição à forma da pessoa jurídica é trazida pelo eminente jurista Hugo de Brito Machado, que entende não ser possível uma instituição ser constituída sob a égide de uma sociedade anônima, “porque estas, diz a lei que as regula, consideram-se mercantis seja quais forem seus objetivos.”⁷

No mesmo sentido, a *entidade beneficente* deve ser entendida como qualquer pessoa jurídica que preste serviço sem fins lucrativos à coletividade. Apesar de o adjetivo beneficente dar idéia de que o serviço prestado pela *entidade* deveria ser gratuito, veremos adiante que inexistente requisito válido referente à gratuidade do serviço. Portanto, embora Bezerra Neto⁸ afirme que o fator distintivo entre a *entidade beneficente*, prevista no art. 195, § 7º, e a *instituição*, prevista no art. 150, VI, c, ser a prestação gratuita do serviço por

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 128.

6. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 173.

7. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. São Paulo: Atlas, 2003, p. 219.

8. BEZERRA NETO, Bianor Arruda. Entidade beneficente de assistência social, instituição de educação sem fins lucrativos. A imunidade previdenciária e tributária na Constituição. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002.

parte daquela, inexistente diferenciação fundamental enquanto inexistir exigência válida para esse fim.

Desta maneira, deve-se entender por *beneficente a entidade* que não visa o lucro de seus fundadores, mas tão somente investir no bem estar social e no desenvolvimento da Sociedade, quer preste serviço de forma gratuita ou não.⁹ O lucro da entidade, como veremos a seguir, deve existir.

Já no conceito de *assistência social*, incluem-se todas as atividades que possuam o objetivo de (i) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; (ii) amparar as crianças e adolescentes carentes; (iii) promover a integração ao mercado de trabalho; (iv) habilitar e reabilitar as pessoas portadoras de deficiência e promover a sua integração à vida comunitária; e (v) garantir um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência ou ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a Lei.

Apesar de esses objetivos estarem descritos no art. 203 da Constituição Federal, tal rol não pode ser tratado como taxativo. Ele permite a inclusão de outros objetivos que venham ao encontro da necessidade social e auxiliem na garantia dos direitos sociais dispostos no art. 6º da Carta Magna.

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

Destarte, a assistência médica, hospitalar, odontológica, jurídica, cultural, trabalhista, entre outras, devem ser interpretadas também como assistência social.

Partindo desses dois importantes conceitos, encontramos o primeiro requisito daqueles que Ávila¹⁰ passou a classificar como subjetivos, qual seja tratar-se a pessoa jurídica de uma instituição ou entidade beneficente.

O segundo requisito subjetivo proposto pelo autor é a ausência de fins lucrativos, que, na verdade, já é elemento essencial do conceito de instituição e entidade beneficente, mas que, todavia, merece um breve estudo.

Por instituição sem fim lucrativo ou entidade beneficente deve ser entendida toda aquela que não distribua seus superávits entre seus sócios, ou

9. Ver: CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos à exigência das contribuições destinadas a financiar a seguridade social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p.22-33, jul. 2001.

10. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

seja, não pode trazer riqueza àqueles que a criaram. A idéia de que a instituição em si não possa ter lucro é totalmente fora de cogitação. Uma entidade, qualquer que seja, incluindo o Estado, deve arrecadar mais do que suas despesas e custos se pretende melhorar o serviço que presta.

A entidade que não arrecada numerário igual ao que depende, cairá, sem sombra de dúvida, na fálencia. Já aquela que se preocupa apenas em *zerar* a sua contabilidade, ou seja, arrecadar exatamente aquilo que consome, certamente se tornará obsoleta e não atenderá mais o objetivo para o qual foi criada.

Portanto, o lucro deve ser o objetivo de uma instituição sem fins lucrativos e de uma entidade beneficente; eis que, por mais contraditório que possa parecer, a instituição deve buscar sempre fortalecer a sua atuação perante a Sociedade, abrangendo um número cada vez maior de beneficiados. Nas elucidantes palavras do doutrinador Machado,¹¹ “uma entidade sem fins lucrativos pode lucrar, e deve lucrar, em suas atividades, como forma de se fortalecer e poder cada vez melhor desempenhar sua atividade que seja do interesse da sociedade, vale dizer, do interesse público.”

Veda-se, entretanto, nos dizeres de Costa,¹² “a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, já que esse intento é buscado por outro tipo de entidade – qual seja, a *empresa*.”

Assim, atingido o superávit, a instituição de assistência social deve aplicar tais numerários na própria instituição, buscando melhorias e desenvolvimento na prestação dos serviços sociais à coletividade.

3. Dos requisitos infraconstitucionais

Em nível constitucional, o art. 150, VI, *c*, apenas exige que a instituição de assistência social não tenha finalidade lucrativa para ser beneficiária da imunidade, o que, como se viu anteriormente, pode ser considerado um pleonasma. Da mesma forma, o art. 195, §7º, imuniza as entidades beneficentes de assistência social, não exigindo, expressamente, a ausência da finalidade lucrativa. Todavia, como já esclarecido, a despreensão lucrativa faz parte do conceito de entidade beneficente.

Contudo, tais imunidades são condicionadas aos requisitos de lei, fato que gera grande polêmica quando se trata da espécie de lei que poderá regular o presente instituto tributário.

11. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 222.

12. COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 180.

A maioria dos tributaristas brasileiros, ao discorrerem sobre o tema, afirmam que não outra senão a lei complementar tem poderes para legislar a matéria, mesmo que o dispositivo constitucional assim não o exija.

O argumento para a defesa dessa teoria reside na obrigatoriedade prescrita pelo art. 146, II, da Carta Suprema de se utilizar lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Desta maneira, tendo em vista que “as imunidades tributárias constituem típicas limitações constitucionais [...] da competência tributária”,¹³ os requisitos a serem prescritos em lei para a imunidade em análise devem ser estabelecidos por lei complementar.

Aires Ferdinando Barreto e Paulo A. Barreto demonstram a sua preocupação caso a competência para definir os requisitos deitasse sobre os ombros do legislador ordinário. Segundo os autores:

Se fosse dado à lei ordinária versar essa definição, cuidariam os vários Legislativos de amesquinhar esse conceito visando a mutilar, a restringir, a circunscrever substancialmente a imunidade que as alcança.¹⁴

O Código Tributário Nacional traz, em seu art. 14, os requisitos que devem ser obedecidos pela instituição para fazer jus à imunidade presente no art. 150, VI, *c*, transcrita em seu art. 9, IV, *c*. São eles:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Não há motivo para se discorrer sobre o *status* de lei complementar que abriga o Código Tributário Nacional; eis que matéria incessantemente discutida e já pacificada. Portanto, tais requisitos são legítimos para limitar o número de instituições beneficiadas pela imunidade e devem ser atendidos.

Inexiste dispositivo no Código Tributário Nacional condizente à imunidade das contribuições à seguridade social. Entretanto, os requisitos acima descritos devem ser aplicados às entidades beneficentes, tendo em vista que

13. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 217.

14. BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 24.

todos estão apenas afirmando o que se espera de uma entidade que vise o bem social.

O dispositivo do Código Tributário Nacional não está limitando o número de entidades beneficiárias das imunidades, mas tão-somente descrevendo as formalidades mínimas que devem ser obedecidas para se alcançar os requisitos substanciais da Constituição.

A grande controvérsia reside na validade das leis ordinárias que acrescentam outros requisitos necessários à concessão da imunidade.

Baleiro¹⁵ leciona que “a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatórios de tais entes levariam à frustração da própria imunidade.” No mesmo norte de pensamento se pode citar Machado, Costa, Ávila e Aires e Paulo Barreto, entre outros. Ressaltam-se os dizeres veementes de Ávila.¹⁶

Os requisitos indispensáveis ao gozo da imunidade *esgotam-se* no disposto na Constituição e, por sua própria referência, ao estabelecido no Código Tributário Nacional. *Requisitos outros não pode haver*. E assim é, porque a Constituição assim dispôs. A instituição de outros requisitos por norma infraconstitucional ofende o postulado da supremacia da Constituição.

Muito embora o argumento mereça ser acolhido, o presente artigo se valerá daquilo que atualmente o Supremo Tribunal Federal entende como constitucional para a obtenção das imunidades.

Ainda que se defenda a idéia de que instituição de assistência social, prevista no art. 150, VI, *c*, e entidade beneficente de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição, sejam sinônimos, existem requisitos infraconstitucionais diversos para a obtenção de cada uma das imunidades.

4. Dos requisitos infraconstitucionais para a obtenção da imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da Constituição

Ao alterar a legislação tributária nacional, através da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o legislador decidiu regulamentar a imunidade

15. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 316.

16. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 234.

prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, por meio dos seus arts. 12, 13 e 14, assim dispondo:

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.

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

§ 2º. Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de 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;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

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

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurí-

dica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

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

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

Em 27 de novembro de 1998, através da Lei n. 9.718, houve uma alteração do § 3º do art. 12 da Lei n. 9.537/97, que passou a ter a seguinte redação:

§ 3º. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Contudo, na idéia, defendida pela grande maioria dos juristas brasileiros, de que não cabe à legislação ordinária definir requisitos para as imunidades, a Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços ajuizou, em 1998, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF, recebendo o registro ADI n. 1.802, com o intuito de declarar inconstitucional os arts. 12, 13 e 14 da Lei n. 9.537/97, porque esta viola a obrigatoriedade de se regular unicamente via lei complementar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em decisão datada de 27 de agosto de 1998, houve a suspensão cautelar, até decisão final, da vigência do § 1º e da alínea f do § 2º, ambos do art. 12, além do art. 13, *caput*, e 14, da Lei n. 9.537/97.

Assim sendo, atualmente, conforme entendimento dos ministros do STF, os requisitos infraconstitucionais necessários para a obtenção da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Carta Magna são:

- não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- 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;
- apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- 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;
- outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Preenchidos os requisitos acima descritos, a instituição de assistência social gozará de imunidade referente aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, na amplitude máxima que se pode dar a tais tributos.¹⁷

5. Dos requisitos infraconstitucionais para a obtenção da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição

O legislador, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social por meio da Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991, apresentou, em seu art. 55, os requisitos necessários para a obtenção, por parte das entidades beneficentes, da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Assim era o texto original da norma infraconstitucional:

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:

17. Sobre os impostos consagrados pela imunidade, ver: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 239; COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 254.

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

II – seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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 Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 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.

Ocorre que algumas modificações foram realizadas por legislações posteriores.

Analisando-se em uma ótica cronológica, a Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, deu nova redação ao inciso V, passando a assim dispor: “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”.

Em 11 de dezembro de 1998 houve a mais drásticas das alterações, por meio da Lei n. 9.732, alterando-se o inciso III e acrescentando-se os §§ 3º, 4º e 5º ao dispositivo legal. Eis as alterações:

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 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.

Tal legislação restringiu ainda mais a imunidade ao assim dispor em seus arts. 4º, 5º e 7º:

Art. 4º. As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei no 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º. O disposto no art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

Art. 7º. Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei no 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.

Por derradeiro, a Medida Provisória n. 2.187-13, de 24 de agosto de 2001, alterou o inciso II e acrescentou o § 6º ao art. 55 da Lei n. 8.212/93:

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;

§ 6º. A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

Insatisfeita com as alterações trazidas pela Lei n. 9.732/98, a Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços novamente ajuizou, em 1999, por intermédio do advogado e jurista Ives Gandra da Silva Martins, ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, a qual recebeu o registro de ADI n. 2.028.

Em decisão liminar proferida pelo ministro Moreira Alves, as alterações ao art. 55 da Lei n. 8.212/93, realizadas pela Lei n. 9.732/98, bem como os arts. 4º, 5º e 7º desta, tiveram sua eficácia suspensa, retomando sua forma original até a data da decisão final.

Destarte, atualmente os requisitos infraconstitucionais para a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal são:

- o reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- possuir Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
- promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- não receberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, e não usufruírem vantagens ou benefícios a qualquer título;
- aplicar 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;
- não possuir débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

Uma vez obedecidos os requisitos expostos, a instituição de assistência social ficará imune das contribuições para a seguridade social previstas no art. 195 da Constituição e arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212/93.

6. Da gratuidade do serviço

Muito embora a instituição de assistência social, e entenda-se aqui também a entidade beneficente de assistência social, não possam ter finalidade lucrativa, tal assertiva não pode dar base hermenêutica para a afirmação de que os serviços por elas prestados sejam gratuitos.

Já se discorreu acerca do que deve ser entendido por uma entidade sem fins lucrativos, mas salienta-se que tal requisito diz respeito unicamente à impossibilidade de se ratear a renda ou o patrimônio adquirido entre seus criadores.

A idéia de que o serviço prestado pela instituição de assistência social deveria ser gratuito é defendida por Torres¹⁸ ao aduzir que o serviço de assistência social, como previsto pelo art. 203 da Constituição Federal, deve ser prestado pelo Estado independente de contribuição à seguridade social. Assim, como a instituição de assistência social tem uma função substitutiva a do Estado, a mesma deveria ser realizada gratuitamente para albergar as imunidades.

Contudo, tal tese merece ser criticada, já que a idéia do Estado realizando assistência social de forma gratuita é totalmente falsa. De forma direta, o Estado não exige uma contraprestação para atender aos fins sociais previstos no art. 203 da Carta Maior; entretanto, conforme prevê o art. 204, todas “as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes”.

Assim, o Estado recolhe da Sociedade as verbas necessárias para a realização da assistência social, ou seja, está sendo remunerado indiretamente pelos serviços que presta à coletividade. Não estamos levando em conta, aqui, os impostos, que, apesar de não terem qualquer vinculação, financiam o ente estatal para que o mesmo possa realizar suas funções, e as contribuições diretamente vinculadas à saúde, como era a CPMF, à seguridade social – CO-FINS, ao programa de integração social – PIS/PASEP, entre outras.

Falaciosa é qualquer afirmação de que o Estado presta assistência social de forma gratuita. Sua remuneração vem de forma indireta e obrigatória por toda a Sociedade.

Os legisladores tentaram, por meio da Lei n. 9.732/98, impor a obrigação da gratuidade do serviço às entidades beneficentes de assistência social, para que as mesmas façam jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Porém, sua eficácia está suspensa pela liminar deferida na ADI n. 2.028.

O Projeto de Lei Complementar n. 77 de 1999, com o intuito de modificar o Código Tributário Nacional, chegou a conter o requisito de gra-

18. TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995; *apud*, COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 182.

tuidade dos serviços prestados pelas instituições de assistência social, para que fizessem jus ao direito de imunidade. Sabiamente, ao ser aprovado e convertido em Lei Complementar de n. 104, de 10 de janeiro de 2001, foi-lhe retirado tal requisito.

Inconcebível é achar que as instituições e entidades beneficentes, por mais que possam ser entes públicos, consigam atender a coletividade de forma gratuita, contando apenas com a escassa verba governamental e auxílio da população em geral. Segundo Machado:¹⁹

Não é razoável, porém, exigir-se a prestação de serviços gratuitos de uma entidade privada, que não pode impor a quem quer que seja a obrigação de lhe fornecer recursos financeiros. Esta, para obter os recursos de que necessita, há de buscá-los junto a quem se favorece de sua atividade e tem condições para contribuir. Não se trata de relação impositiva, mas de relação contratual. E não se há de exigir que cobre por seus serviços apenas o estritamente necessário para cobrir seus custos. Pode e deve lucrar, para poder expandir-se, crescer e assim poder servir cada vez melhor aos que dela necessitam.

Em 1993, por meio da Lei n. 8.742, de 07 de dezembro, o Estado constituiu a Lei Orgânica da Assistência Social, definindo os objetivos, princípios, diretrizes, organização e gestão da assistência social brasileira, porém, em nenhum momento, impôs a gratuidade do serviço prestado pelas entidades ou organizações de assistência social, apenas definindo-as como “aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.” (art. 3º).

Todavia, ao arrepio de toda a ordem jurídica brasileira, em 14 de dezembro de 2007, o Presidente da República em exercício, Sr. Luiz Inácio Lula da Silva, decretou ser característica essencial das entidades e organizações de assistência social a garantia da universalidade do atendimento, independentemente de contraprestação do usuário.²⁰

Inicialmente, regular a matéria através de decreto está, sem sombra de dúvidas, fora de cogitação. Se as teorias jurídicas repudiam tal ato por meio

19. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 224.

20. Decreto n. 6.308, de 14 de dezembro de 2007, art. 1º, parágrafo único, II.

de lei ordinária, em hipótese alguma tamanha restrição pode ser feita por um mero Decreto.

A função de um decreto, conforme o art. 84, IV, da Constituição Federal é unicamente o de regular uma matéria prevista em lei. Não pode inovar, trazer requisitos e obrigações não dispostas na lei que o originou. O Decreto é sempre vinculado e obediente ao disposto na norma que lhe deu origem. Portanto, não havendo o elemento gratuidade da Lei n. 8.742/93, o Decreto n. 6.308/07 que “dispõe sobre as entidades e organizações de assistência social de que trata o art. 3º da Lei n. 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e dá outras providências”, não pode criar tal característica essencial às entidades e organizações de assistência social.

Desta maneira, o dispositivo que obriga a gratuidade do serviço presente no Decreto n. 6.308/07 é totalmente inconstitucional e, portanto, inválido.

O único dispositivo legal, anterior ao Decreto n. 6.308/07, que tentou impor a gratuidade do serviço como condição para a exclusão da contribuição à assistência social pelas entidades beneficentes de assistência social está suspenso por decisão na ADI n. 2.028, por entender, o ministro Moreira Alves, ser inconstitucional.

Mesmo que o decreto em questão viesse regulamentar o art. 55 da Lei n. 8.212/93, seria uma norma inválida enquanto estiver suspensa a vigência da alteração ao inciso III do art. 55 da dita lei provocada pela Lei n. 9.732/98.

7. Considerações finais

Ainda que contrária ao sistema jurídico tributário, o STF, por enquanto, considerou constitucionais alguns requisitos criados por leis ordinárias à concessão das imunidades previstas no art. 150, VI, c, e art. 195, § 7º.

Nota-se que tais requisitos são diversos para as duas imunidades, podendo, v.g., ser deferida a imunidade quanto aos impostos e negada aquela condizente às contribuições sociais, e vice e versa.

Entretanto, para nenhuma das imunidades aqui analisadas é constitucionalmente válida a exigência de gratuidade na prestação dos serviços pelas instituições e entidades beneficentes de assistência social, e assim deve ser mantido, haja vista a impossibilidade de angariar fundos por parte de tais instituições. Qualquer previsão em outro sentido, seja contida em lei ordinária ou no aberrante Decreto n. 6.308/07, deve ser tida como contrária ao sistema jurídico e assistencial brasileiro.

As entidades beneficentes e instituições de assistência social são relevantes para o alcance dos fundamentos e objetivos do Estado, bem como para a garantia constitucional do direito social à educação, do à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância e à assistência aos desamparados, previstos no art. 6º da Carta Magna.

Exatamente por ser uma forma de auxílio às obrigações do Estado, criaram-se as imunidades previstas no art. 150, VI, c, e art. 195, § 7º, objetivando aliviar a carga tributária e incentivar a criação de novas entidades.

Se a gratuidade for condição para as imunidades, estar-se-á dando motivo para a falência das instituições e entidades beneficentes, já que o Estado não será capaz de remunerar os serviços por elas prestados e as mesmas não terão recursos financeiros para a sua manutenção e evolução.

O objetivo estatal deve ser o incentivo àqueles que sacrificam seu tempo por uma sociedade mais saudável, igualitária, justa e social, e não a criação de obstáculos intransponíveis, como a obrigação de prestação gratuita dos serviços.