

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS QUE CEDE,
MEDIANTE REMUNERAÇÃO, PARTE DE SUAS INSTALAÇÕES
PARA INCREMENTAR TURISMO NA CIDADE - O PRODUTO
DA ARRECADAÇÃO É DESTINADO EXCLUSIVAMENTE AO
ATENDIMENTO DE SEUS OBJETIVOS SOCIAIS, NUM QUADRO
DE 13.000 ASSOCIADOS - NÃO HÁ DISTRIBUIÇÃO DE
LUCROS NEM REMUNERAÇÃO DA DIRETORIA - REGIME
TRIBUTÁRIO PARA AS OPERAÇÕES PRÓPRIAS E AS DE
OUTRA NATUREZA, CUJOS RECURSOS SÃO DESTINADOS
EXCLUSIVAMENTE AO OBJETO SOCIAL - PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

1. Consulta

Formula-me o eminente advogado Antonio Luiz Pimenta Laraia a seguinte consulta:

- a) uma entidade de caráter meramente associativo, sem fins lucrativos, pode exercer atividades próprias de comércio e recolher tributos devidos por tais atividades, ou deverá ela repassar tais atividades para uma sociedade de fins lucrativos?

No estatuto da Associação Civil da Consulente consta que a mesma possui 4.000 associados patrimoniais e 9000 usuários, áreas de lazer e recreação, mantendo registrados 270 empregados, disponibilizando para terceiros não associados, como meio de trazer turistas para a cidade, por meio de acordo com a Prefeitura, suas áreas de lazer.

A Consulente não remunera seus diretores, não distribui lucros e toda a receita que recebe de seus associados e de terceiros, pelo uso de área de lazer, é revertida diretamente para finalidades sociais, fazendo com que os associados e o Município beneficiem-se desse ponto turístico.

2. Resposta

Algumas considerações preliminares são necessárias, antes de responder às questões.

Nada obstante institutos distintos, as imunidades e as isenções - a que a Consulente faz jus - têm pontos em comum no que diz respeito às instituições que atuam sem objetivo de lucro.¹

As imunidades tributárias, previstas no art. 150, VI, c, e 195, § 7º, para instituições privadas de educação e assistência social exigem o preenchimento de certos requisitos que - para mim e para a esmagadora maioria da doutrina - são apenas aqueles decorrentes de lei complementar.²

Sendo uma limitação ao poder de tributar - vedação constitucional absoluta -, nitidamente, só a lei complementar pode impor requisitos, por força do art. 146 da lei suprema, que declara, no inciso II, que lhe cabe “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

O Ministro Carlos Aires Brito, por sua vez, reconheceu a relevância da tese, ao conceder, monocraticamente, efeito suspensivo a recurso extraordinário proposto por entidade sem fins lucrativos, à luz do princípio da lei complementar, para a determinação dos requisitos necessários ao gozo da desoneração constitucional, estando assim versado em parte seu despacho:

1. Escrevi “A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes neles hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente” (*Direito Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 298-301).

2. Estão os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF, assim redigidos: “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”; e “§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. [...] ‘No entanto, foi feita a seguinte ressalva, na ocasião: *[...] É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira à ‘lei’ sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna —, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra - no art. 146, II (‘Cabe à lei complementar: II - regular as limitações - constitucionais ao poder de tributar’), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa’. Conclui-se, portanto, que a tese defendida pela requerente, embora não traga o selo da unanimidade doutrinária ou jurisprudencial, em todas as suas nuances, ostenta um razoável grau de plausibilidade. Essa constatação, aliada ao evidente perigo da demora, recomenda o deferimento da medida, que maior prejuízo não trará à União, pois, no caso de desprovimento do apelo extremo, terá ela meios para receber as prestações vencidas, com as devidas correções. Ante o exposto, defiro liminarmente o pedido de atribuição de efeito suspensivo ao RE 394.991, *ad referendum* - da Turma. (Ação Cautelar n. 271-1-PR, relator Ministro Carlos Britto, DJ, 27 maio 2004, p. 47).³

O mesmo se diga da cautelar concedida por 10 votos a zero, na ADIN n. 2028/99, em que seu relator, Ministro Moreira Alves, embora concedendo a liminar por variados outros fundamentos, reconhece a relevância da lei complementar para implementar os requisitos para gozo de imunidades.

Consta de seu voto a afirmação seguinte:

É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna -, essa

3. DJ, 27 de maio de 2004, p. 47.

expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (“Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.⁴

Parece-me que a esmagadora maioria da doutrina tem razão ao exigir lei complementar para impor os condicionamentos necessários para que qualquer instituição sem fins lucrativos de educação ou de assistência social possa usufruir desse tipo de desoneração tributária.

O fato é que, se os requisitos para o gozo da imunidade fossem a cargo dos legisladores ordinários da União, Estados e Municípios, à evidência, poderíamos ter 5.500 formas diferentes de tratamento da imunidade.⁵ Mais do que isso, estaríamos subordinando a Constituição aos humores de 5.500 legisladores das entidades com poder impositivo, criando-se, pois, uma hierarquia às avessas, pois mais

4. DJ 16 de junho de 2000, Ementário n. 1995-1, p. 113-4.

5. Escrevi “Em clara percepção de que a lei a que se refere o ‘constituente’ é a lei complementar, já o antigo Tribunal Federal de Recursos, por seu plenário, considerou que o artigo 19, letra c da Constituição - cujo texto era, neste particular, idêntico ao artigo 150, inciso VI, letra c da atual - cuidara de lei complementar e não de lei ordinária, pois se outorgasse ao legislador ordinário de um Estado, em dificuldades financeiras, o direito de definir o perfil da imunidade, esta transformar-se-ia em uma desoneração ordinária, deixando de ser uma vedação constitucional ao poder de tributar.

Não teria sequer sentido que a lei ordinária determinasse o nível da imunidade, as condições, os benefícios, visto que, se assim tivesse o constituinte disposto, à nitidez, não seria o legislador ordinário, que se submeteria ao legislador Constituinte, mas este é que se submeteria ao legislador ordinário.

A lei a que se refere o constituinte é, pois, uma lei complementar à Constituição, uma lei que a explicita, que diz qual o conteúdo ôntico da imunidade, que esclarece e define a forma de aproveitamento daquela desoneração, sem retirar em nada sua força. Esta é a razão pela qual o CTN, por seu art. 14, foi recepcionado pelas Constituições de 1967 e 1988, na medida em que, ao explicitar as condições de usufruto das denominadas imunidades condicionadas, apenas impôs condições formais, sem alterar o conteúdo ôntico, a densidade estrutural, o componente nuclear da imunidade concedida, como vedação ao poder ordinário de tributar.” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 40, janeiro/1999, p. 89-90).

fortes que o constituinte se tornariam os produtores da legislação infraconstitucional.⁶

Nem se diga que lei ordinária federal poderia impor normas gerais, visto que também as normas gerais, no campo do direito tributário, dependem de lei complementar, como determina o art. 146, III, da CF, assim redigido:

HL estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

De rigor, o grande mérito dos pais do direito tributário no Brasil - aqueles que, pela primeira vez, estruturaram um sistema brasileiro nessa matéria (EC 18/65, CTN, CF 1967) - foi o de terem criado uniforme e aplicável a todas as entidades federativas, sem exceção, e se tomou possível apenas porque foi conformado à luz da Constituição e de uma lei nacional, formatadora de um complexo supra-federativo de princípios.

Por essa razão, a lei complementar é essencial para definir os contornos, limites, normas, institutos e, essencialmente, os princípios que regem o direito tributário no País.⁷

6. Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim o comenta "Essas limitações, que assumirão, conforme o caso, o caráter de proibição ou de restrição, não podem, é certo, sob pena de inconstitucionalidade, retirar poder que a Constituição outorga". (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. v. 2. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 101).

7. O Ministro José Delgado escreveu "Ora, o gozo das entidades mencionadas na letra c de não sofrerem instituição de tributos sobre o seu patrimônio, rendas e serviços está

Ora, a imunidade das instituições privadas a que se refere o constituinte, tem os requisitos para seu gozo definidos pelo art. 14 do CTN, assim redigido:

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

subordinado aos requisitos fixados em lei. Esta lei, por determinação da Carta Maior, há de ter a natureza imposta pelo art. 146, II, pois ela irá cuidar de regular tal limitação constitucional ao poder de tributar. O regulamento de tal limitação ao poder de tributar é uma garantia tanto para o poder tributante, como para o contribuinte. Este, desde que preencha os pressupostos fixados pela lei complementar, fica amparado pela determinação constitucional que se submete a um regramento mais rígido e de maior dificuldade para ser modificado.

Ives Gandra da Silva Martins já manifestou igual entendimento. Ao comentar o art. 150, VI, c, da CF de 1988, assim se expressou:

“Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos”.

Destaque-se a preocupação, também, de Ives Gandra com a segurança jurídica do contribuinte, no caso em espécie:

“É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la “pro domo sua”. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional”.

Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho entendem, também, da mesma maneira. Eis as suas expressões sobre o tema:

“A Constituição, tanto em seu art. 150, VI, c, como no art. 195, § 7º, exige do ente imune observância aos requisitos ou exigências estabelecidas em lei. Mas que espécie de lei?”

Antes do advento da Constituição de 1988, já havia a jurisprudência fixado o entendimento de que a regulamentação das imunidades somente poderia advir de lei complementar federal. Após a vigência da Carta de 1988, restou mais claro ainda que o único veículo idôneo a regular a matéria seria a lei complementar, genericamente prevista no art. 146 e especificamente referida no art. 150 e 195, § 7º, citados”. Entendo, em conclusão, ser absolutamente necessária a edição de lei complementar para fixar as condições para gozo da imunidade prevista no art 150, VI, c, da CF. No caso em que se enquadrar, deve o aplicador do direito fazer aplicação do art 14 do CTN, por ter sido absorvido pelo novo ordenamento jurídico instituído pela CF/88, como lei complementar. A lei ordinária, em nenhuma hipótese, pode regulamentar tais requisitos, nem para extrapolar os fixados no art. 14, nem para restringi-los”. (*Pesquisas Tributárias*, Nova série, n. 4, Editora Revista dos Tribunais, 1998, p.62 a 64).

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;

m - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.⁸

Tais requisitos, de rigor, são de 3 ordens:

a) não distribuir lucros e patrimônio a qualquer título;

b) aplicar integralmente os recursos na obtenção de seus objetivos institucionais;

c) manter escrituração perfeita para que seja determinada a exatidão de suas receitas e despesas.

-
8. Fabio Fanucchi, em comentários atualizados por Rogério Gandra Martins, Soraya David Monteiro e Luciana Cavalcante, esclarece “O inciso I do art. 14 do CTN foi alterado pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, vigendo atualmente a seguinte dicção: ‘Art. 14

I-não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título’.

c) Imunidade condicional. A imunidade reservada às instituições de educação e de assistência social, já foi visto, é condicionada a que a entidade beneficiária observe certas exigências fixadas em lei, que só pode ser a complementar à Constituição. Exatamente esse art. 14 do CTN disciplina a matéria.

d) Não-distribuição de rendas e patrimônio. A primeira condição, aquela do inciso 1 do art. 14, é da própria essência das instituições, que já vimos. São entidades idealísticas e não têm finalidade lucrativa.

Quanto à não-distribuição de “rendas”, deve ser entendido a não-distribuição de lucros, porém, não o pagamento de honorários a terceiros, mesmo que seus dirigentes.

Confirma que as instituições imunes, sob condição, podem pagar honorários a terceiros, não só aquele acórdão do Supremo Tribunal Federal, referido no item 34 deste estudo, como a própria letra do § 1º do art. 14 aqui analisado, quando estabelece que a imunidade poderá ser suspensa pela autoridade competente, caso não seja retido o imposto devido na fonte, evidentemente também por quem dela aufera rendimentos.

Dessa forma, a remuneração de dirigentes não é eficiente para retirar das instituições imunes o direito ao gozo da imunidade.

O impedimento da distribuição do patrimônio é muito menos discutível. Para que nenhuma dúvida possa restar para a autoridade fiscal que deva reconhecer a imunidade, os estatutos dessas instituições deverão dispor que, em caso de dissolução do ente, seu patrimônio reverterá em benefício de entidade com as mesmas finalidades que as suas”. (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 1.4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 163-4).

Acrescente-se o § 1º, segundo o qual a imunidade dos recursos vigora apenas para aqueles diretamente relacionados aos objetivos sociais da entidade.⁹

Sobre tais recursos, a que se refere o § 1º do art. 14, é de se lembrar que os §§ 3º e 4º do art. 150 da Constituição Federal a eles fazem menção, estando assim redigidos:

§ 3º As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

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

Determina por eles o constituinte que são atividades imunes à tributação todas aquelas que correspondem à razão de ser da instituição criada, com o que recursos e atividades fora dos objetivos sociais, de natureza econômica ou mercantil, podem ser tributados, normalmente.¹⁰

9. O § 1º tem a seguinte redação “Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”. (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 1.4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 163).

10. Ao comentar o § 4º escrevi: “Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória. Exemplificando: uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel exige, pois, incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque

Uma entidade imune, pois, pode estar submetida a dois regimes tributários, por força dos dispositivos supracitados, ou seja:

- a) desoneração tributária de todos os recursos, patrimônio e rendas que pertinem a seus objetivos sociais;
- b) oneração tributária de atividades outras que pratique, não acobertadas pela imunidade.¹¹

Necessário se faz, todavia, para gozar da imunidade, que não haja distribuição de lucros ou rendas, nem remessas para o Exterior, além de a entidade manter escrituração regular, nos termos da lei.

A interpretação que emprestei ao texto vedatório de tributação constante da lei suprema, já teve, todavia, interpretação pretoriana mais abrangente, adaptando-a às necessidades sobrevivenciais de tais entidades.

poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente**". (O *Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.336-337).

11. Nessa linha assim decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.281.433/SP: "ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n.1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 E 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades" (DJ, 14 dez. 2001). Sendo este o inteiro teor do voto proferido pelo Ministro Relator Moreira Alves: "Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69, quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Em voto que proferi no RE 115.096, de que foi relator o eminente Ministro Octavio Gallotti, acentuei: *0 ICM, em verdade, não onera sequer a renda auferida pela entidade para a sustentação de seus objetivos institucionais, uma vez que ele, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. E nem se diga que, sem essa carga tributária, tais entidades teriam melhores condições de concorrência comercial, pois a isso evidentemente não visa a imunidade que lhes é concedida*. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. 2. Em face do exposto, não conheço do presente recurso". (O *Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.336).

Já decidiu o STF que atividades de natureza econômica podem ser imunes, desde que o produto de sua receita seja destinado exclusivamente aos objetivos sociais da instituição, como se percebe no acórdão abaixo transcrito:

Imunidade e exploração de estacionamento: Entendendo que a imunidade conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, c) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que reconheceu à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos. 57.700-MG, Relator Min. Irmão Galvão, 13/6/2000” (Informativo STF, n. 193, p 2), consolidando jurisprudência, que se iniciara em caso meu no RMS 22.192-9-DF, STF, 1ª T., Rei. Min. Celso de Mello. Merece destaque o seguinte trecho de seu voto:

“Na realidade, os desmembramentos não personificados da entidade beneficente de assistência social - como as unidades escolares por esta mantidas - participam de sua intimidade estrutural e constituem verdadeira *"longa manus"* por cujo intermédio a entidade filantrópica atua na implementação dos objetivos institucionais que justificam a sua própria razão de existir.

Desse modo, a preservação do benefício em causa foi mantida em favor da entidade filantrópica como um todo, não se adstringindo, em consequência, apenas aos estabelecimentos por esta mantidos e existentes à data da norma extintiva do favor *"jûris"* em referência. Ao contrário, a prerrogativa concedida pela lei - e hoje derivada de norma constitucional expressa (CF art. 195, § 7º) - estende-se à entidade beneficente de assistência social e a todos os seus estabelecimentos escolares, independentemente da época de sua organização. Tem-se, por isso mesmo, que a inexigibilidade pertinente à contribuição previdenciária em questão (quota patronal), ao referir-se às instituições qualificadas como entidades de fins filantrópicos, estende-se, no contexto da presente causa, a todos os estabelecimentos escolares que constituem, por efeito de expressa disposição estatutária, órgãos não personificados de implementação dos

programas da Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, no plano da assistência educacional (Estatuto Social, art. 26)”¹²

Mais do que isso, já entendeu a Suprema Corte que as aplicações financeiras para preservação do patrimônio da entidade são imunes do imposto de renda (ADIN n. 1.802), conforme se lê abaixo no voto do Ministro Sepúlveda Pertence:

Resta o § 1º do art. 12 - f. 4:

‘Art. 12

[..J

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

Aqui, afigura-se-me chapada a inconstitucionalidade formal e material da exclusão questionada.¹³

Tais considerações preambulares apresentadas sobre imunidades valem para as entidades sem fins lucrativos que gozam de isenção e que, para efeitos de assim serem consideradas, devem, rigorosamente, cumprir as disposições do art. 14 do CTN.

Aqui entendo estar o ponto de contato entre as duas formas desonerativas. Na imunidade, a desoneração decorre de uma vedação constitucional absoluta do poder de tributar; nas isenções, a desoneração decorre de autorização infraconstitucional, ou seja, de autorização legislativa, emanada da esfera da Federação competente para instituir o tributo.

O tratamento das associações civis ganhou perfil novo com o advento do Código Civil, estando sua disciplina legal estruturada nos arts. 53 a 61.

A característica maior de uma entidade sem fins lucrativos, acacianamente concluindo, é não ter fins lucrativos. É não beneficiar seus instituidores, criadores ou detentores do controle. É preen-

12. DJ, 19 de dezembro de 1996, Ementário, n. 1.855-01.

13. DJ 13 de fevereiro de 2004, Ementário n. 2139-1, p. 85.

cher suas finalidades estatutárias sem que haja benefício pecuniário para seus fundadores, senão aqueles decorrenciais do objetivo que as fez surgir.¹⁴

O objetivo de um clube social é permitir que os associados se beneficiem de sua estrutura e de seu patrimônio, desfrutando das condições ofertadas por sua sede para convívio, o desenvolvimento de atividades de natureza social esportiva, cultural, de lazer, como ocorre nos clubes mais representativos no Estado de São Paulo (Sociedade Harmonia de Tênis, Clube Pinheiros e Clube Paulistano ou as associações esportivas, como São Paulo, Palmeiras ou Corinthians). Relevante é o disposto no art. 54, que declara, realçando-se a necessidade de explicitação de sua fonte de recursos para manutenção:¹⁵

Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

- I - a denominação, os fins e a sede da associação;
- II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- III - os direitos e deveres dos associados;
- IV - as fontes de recursos para sua manutenção;
- V - o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;
- VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução (grifo nosso).

14. O art. 53 do Código Civil define o que seja uma Associação "Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direito e obrigações recíprocos". (*Código Civil Brasileiro Comparativo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p.7).

15. Rosa e Nelson Nery assim o comentam: "1. Correspondência legislativa. Não há; 2. Direito de associação. A CF, 5º, XVII, prescreve, como direito fundamental: *É plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar*. E mais: CF, 5º, XVIII: A criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independe de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento". CF 5º XIX: 'As associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado'. CF, 5º, XX: 'Ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado'; 3. Nome empresarial. É a firma ou denominação adotada, de conformidade com o CC, 1155 a 1168, para o exercício de empresa, a que equiparam as denominações das sociedades simples, associações e fundações (CC, 1155 e parágrafo único)". (*Código Civil Anotado e Legislação Extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 178).

Os elementos que conformam a sua finalidade não-lucrativa, a meu ver, encontram-se nitidamente expostos no art. 14 do CTN, valendo, nesse ponto, as condicionantes da lei complementar, tanto para as entidades imunes quanto para aquelas que, sem serem imunes, não têm finalidade lucrativa e podem gozar de isenção.

A primeira conclusão, portanto, preambular ainda, é de que os requisitos para gozo das imunidades constitucionais são semelhantes àqueles pertinentes às desonerações concedidas às associações sem fins lucrativos, perfiladas no Código Civil, ou seja: inexistência de incidências tributárias sobre suas atividades institucionais e recurso delas decorrentes; tributação daquelas atividades e recursos não próprios de seus objetivos sociais.

Uma segunda consideração é que as entidades imunes, não poucas vezes, atuam fora de suas finalidades para obter recursos necessários à sua manutenção. Vale dizer, muitas exercem atividades de natureza econômica - mercantil ou de prestação de serviços outros - destinadas a gerar recursos que lhes permitam sobreviver.

O Ministro Moreira Alves, na referida ADIN n. 2.028, demonstrou, inclusive, que as instituições imunes, remuneradas pelos serviços que prestam, muitas vezes têm mais condições de prestar um bom serviço à comunidade do que as filantrópicas, que atuam de forma inteiramente gratuita, como se lê abaixo:

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. E evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do art. 55 da Lei n. 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são

para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º, do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas sim, das que, também sendo filantrópicas, sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia” (grifo nosso).¹⁶

Vale lembrar que, muitas vezes, entidades imunes ou aquelas com fins lucrativos prestam o mesmo serviço à sociedade, como ocorre com escolas e hospitais.

Ora, no caso das Associações Cívis sem fins lucrativos, cabe ao Código Tributário Nacional definir requisitos que as tomam desoneradas de tributos, e, aos poderes públicos a que se subordinam, conferir se tais requisitos estão ou não sendo cumpridos, além de distinguir as atividades próprias daquelas de outra natureza, cujos recursos, quando obtidos, devem ser destinados, exclusivamente, aos fins institucionais da entidade, que não objetiva lucro.

Vemos, diariamente, em todas as regiões do país, associações sem fins lucrativos locando seus bens imóveis para espetáculos ou congressos, sem que tais ações, de natureza mercantil ou econômica, desfigurem o perfil não-lucrativo da associação. Até porque os recursos obtidos não são para distribuição, mas para aplicação nos objetivos sociais.¹⁷

16. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, julho/2003, p.75-76.

17. No que diz respeito à obtenção de recursos para suas atividades sociais as entidades sem fins lucrativos assemelham-se àquelas imunes. Valendo-lhes, pois a jurisprudência da Suprema Corte sobre receitas obtidas fora do objeto social, para assegurar a manutenção do próprio objeto social. “Assim se deu, por exemplo, nos casos de insti-

Quando o São Paulo Futebol Clube aluga o Estádio do Morumbi para espetáculos de multidões, ou a Federação do Comércio-SP loca sua sede para a realização de congressos, por exemplo, os recursos gerados dessa atividade são destinados aos objetivos sociais, gozando, em face da orientação pretoriana, da desoneração tributária.

Em minha 2ª conclusão, válida para entidades imunes e sem fins lucrativos, a exploração de atividades fora do objetivo social podem ser tributadas por força do art. 150, § 4º, da CF e § Iº do art. 14 do CTN, mas a orientação jurisprudencial tem sinalizado no sentido de que, se a destinação dos recursos for exclusivamente para as finalidades institucionais da entidade, respeitados os requisitos do art. 14 do CTN, não deve haver incidência tributária sobre os recursos, que estariam desonerados por força de seu perfil estatutário.¹⁸

tuições de assistência social, ao se decidir que a imunidade não implica na exclusiva gratuidade do serviço prestado (RE 74.792 - RTJ 66/257, RMS 22192-DF - DJ 19 de dezembro de 1996, RMS 22360-3-DF - DJ 23 de fevereiro de 1996, ADInMC 2028-5-DF - DJ 16 de junho de 2000); quando foi reconhecida a imunidade das entidades mantidas por empresas (RTJ 878/684) e das entidades de previdência privada que atuam exclusivamente em benefício dos seus associados (RTJ 124/53); ao garantir às instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (ADInMC 1802-DF - Informativo STF 120); ao entender que a exploração de estacionamento, muito embora não se enquadre entre as finalidades essenciais de instituição de assistência social sem fins lucrativos, encontra-se sobre o abrigo da imunidade (RE 218.503- SP - Informativo STF 163, RE 257.700-MG, Informativo S.TF 193); ao consignar ser imune ao IPTU imóveis utilizados como escritório ou residência de membros de entidade beneficente (RE 221.395-8-SP - DJU 12 de maio de 2000); ao garantir o direito à entidade de assistência social de importar, a salvo do recolhimento de IPI e II bens a serem utilizados na prestação de seus serviços (RE 243.807-3-SP, DJU 28 de abril de 2000); ao decidir que as listas telefônicas gozam de imunidade por serem periódicos (RTJ 126/216); ao estender aos veículos de radiodifusão a mesma imunidade prevista para os livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão (ADInMC 773/RJ - DJ 30 de abril de 1993); ao afastar a incidência do FINSOCIAL sobre o faturamento decorrente da venda de livros, jornais e periódicos (RE 109484-PR, DJ 27 de maio de 1988); e ao garantir que os insumos consumidos na confecção do livro, jornal e periódicos estão abrangidos pela imunidade e não só o papel utilizado diretamente na produção (RE 190.7614, DJ 12 de dezembro de 1997).

18. José Eduardo Soares de Melo lembra: "A temática da imunidade não tem encontrado consenso doutrinário, no que concerne à sua real natureza, porque, se de um lado se cogita de 'limitação constitucional ao poder de tributar' (Aliomar Baleeiro, obra do mesmo nome, 7. ed. RJ, Forense, 1977, p. 226; Gilberto de Ulhôa Canto. *Temas de*

Uma terceira consideração faz-se necessária para o caso concreto.

Tem a Consulente um quadro associativo respeitável, ou seja, cerca de 13.000 associados, tendo sido a entidade criada para constituir-se em ponto de lazer e recreação na cidade.

Por interesse do desenvolvimento do turismo municipal, foram seus associados instados a permitir que, mediante pagamento, outras pessoas pudessem usufruir de algumas das instalações da associação. Com isso, ou seja, com o fato de colaborar com a cidade para incrementar o turismo local, passou a associação a auferir, paralelamente, receita extra, que, com o tempo, destinou-se a suprir aquelas constituídas pelas contribuições dos associados.

É de se esclarecer que tais receitas:

- a) são aplicadas inteiramente dentro da Associação;
- b) não são distribuídas para os associados;
- c) nem implicam remuneração dos diretores da entidade.*¹⁹

Direito Tributário, v. III, Alba, p. 190); de outro, trata-se de normas constitucionais estabelecendo a incompetência das pessoas políticas para expedir regras tributárias relativamente a específicas situações (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178 a 180).

A isenção, que se veicula por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador; diferenciando-se da imunidade, que consiste na exclusão da própria competência tributária, originária da própria Constituição, e regulada por lei complementar; enquanto que a não-incidência significa que os atos, situações, Estados e negócios jurídicos não se enquadram ao tipo tributário.

Na isenção exclui-se da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária". (*Imunidade Tributária*. MP Editora, 2005, p. 191-192).

19. Maria Helena Diniz esclarece: "Associação. 2. Direito civil, a) Contrato pelo qual um certo número de pessoas, ao se congregarem, coloca em comum serviços, atividades, conhecimentos etc. em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, econômico ou não, com ou sem capital e sem intuíto lucrativos. Poderá ter finalidade altruística (associação beneficente), egoística (associação literária, esportiva, ou recreativa) ou econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo); b) modalidade de agrupamento dotado de personalidade jurídica, sendo pessoa jurídica de direito privado, voltada à realização de finalidades culturais, sociais, pias, religiosas, recreativas etc., cuja existência legal surge com a inscrição de seu estatuto, em forma pública ou particular, no registro competente, desde que satisfeitos os requisitos legais, tendo ela objetivo lícito e estando regularmente organizada". (*Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 295).

Todo um sistema constante do relatório dos auditores foi criado para dar transparência à cessão da utilização de parte de sua sede para terceiros, mediante remuneração totalmente destinada às finalidades sociais - repita-se com o que o terceiro requisito para configuração das entidades sem fins lucrativos e/ou imunes (art. 14 da CTN) faz-se presente, ou seja, de escrituração correta, que permite a visualização de todas as receitas próprias ou de exploração de suas instalações.

Tal evolução das atividades da entidade para a cessão de parte de sua área para tais finalidades turísticas foi autorizada pela Assembléia Geral. Muito embora não formalizada estatutariamente, esse aspecto é de possível solução mediante a alteração de seu ato constitutivo, à luz de deliberações ratificadoras das autorizações concedidas no passado para essa prática, nas reuniões assembleares.²⁰

Em outras palavras, tendo a Assembléia Geral o poder de alterar o estatuto e tendo autorizado a adoção de outras formas de obtenção de receitas para a Associação, nos exatos termos em que ocorrer o acréscimo de rendas associativas, pode a assembléia geral ratificar a deliberação anterior. Poderá, dessa forma, alterar o estatuto, dando-lhe efeito confirmatório da prática desenvolvida, visto que a assembléia tanto pode outorgar poderes como alterar o estatuto.

Entendo, todavia, em interpretação “lata” do art. 2º, c, do estatuto, assim redigido: “desenvolver o turismo, em todas as suas formas, principalmente por meio de congressos, exposições, competições esportivas, tanto por iniciativa própria, como através de convênios ou promoções conjuntas” (grifo nosso), que, embora uma

20. Maria Helena Diniz comenta o art. 54 “Conteúdo do estatuto da associação: A associação é constituída por escrito e o estatuto social, que a regerá, sob pena de nulidade, poderá revestir-se de forma pública ou particular, devendo conter: a denominação, a finalidade e a sede da associação; requisitos para admissão, demissão e exclusão de associados; direitos e deveres dos associados; fontes de recursos para sua manutenção; modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos e condições para alteração de disposições estatutárias e para dissolução da associação. Isto é assim porque toda estruturação do grupo social baseia-se nessas normas estatutárias. (Novo Código Civil Comentado São Paulo: Saraiva, 2002, p. 69).

alteração expressa do estatuto seja o ideal, implicitamente todo o procedimento adotado até o presente tem respaldo no referido dispositivo, complementado pela alínea e, de disciplina constitutiva da associação.²¹

Em outras palavras, não vejo violação estatutária nas autorizações concedidas para que a diretoria procedesse como procedeu, pois sua atuação já estava implicitamente autorizada pelo que se encontra disposto nas alíneas c e e do art. 2º, assim como por assembléias gerais já realizadas. Vale a pena, todavia, para espantar quaisquer dúvidas exegeticas, uma alteração estatutária, modificando-se a alínea c, para deixar expresso o que já consta implícito.

É de se lembrar que não haveria outro meio de desenvolver o turismo na região, em dimensão expressiva, que não pela forma adotada pela Associação, até porque, se assim não fosse, a entidade estaria voltada exclusivamente para o lazer de seus associados, produzindo efeitos "*interna corporis*", e não em relação ao objetivo maior da cidade, que é atrair turistas de outras regiões, conforme o próprio art. 2º, c, do estatuto, propicia.

O certo é que tal finalidade de colaborar com a cidade não retira da Associação seu caráter de ser sem fins lucrativos, pois destinados todos os recursos - tanto os que provêm de associados quanto de terceiros - para as finalidades sociais, sem qualquer tipo de distribuição.²²

21. Art. 2º, 1, e, do estatuto é "manter em suas dependências serviços de apoio às suas atividades-fim, tais como bar, restaurante, entre outras, administradas diretamente ou contratadas".

22. Américo Masset Lacombe ensina: o primeiro deles é "não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título". Por aí já se vê que tais entidades podem ter ganhos, podem auferir rendas para a manutenção de suas atividades essenciais, o que lhes é vedado é a distribuição dessas rendas e de quaisquer parcelas do patrimônio. O segundo requisito (inciso II) exige a aplicação integral, no País, de todos os seus recursos visando à manutenção dos seus objetivos institucionais.

O terceiro requisito estabelece os meios para a comprovação da satisfação dos demais. Exige a manutenção de escrita de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, vale dizer, devem ser respeitadas as boas técnicas contábeis". (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005, p. 122-3).

Um quarto ponto preambular antes de responder às questões:

Na auditoria realizada pelo Professor Fernando Guerra, ele destaca as receitas sociais e de serviços:

As receitas do Clube são classificadas atualmente como segue:

- Taxa de Aluguel de Sede - reposição de despesas com manutenção da sede.
- Taxa de Manutenção - Títulos de Associados: manutenção mensal.
- Taxa de Reativação de Títulos - Usuários.
- Taxa de Visitantes - Parceiros: ingressos vendidos por operadoras e hotéis.
- Taxa de Visitantes - Portaria: ingressos vendidos no local.
- Arrendamento (Card) - percentual de 13% sobre a receita dos bares e restaurantes.
- Arrendamento do Salão - locação para eventos.
- Receita de Títulos Usuários - venda de título.

Como se percebe, entre tais receitas - todas destinadas aos objetivos sociais e jamais distribuídas, a qualquer título - há aquelas decorrentes de contribuição dos próprios associados e aquelas provenientes de locação de bens de seu parque social para terceiros.

Dentre elas, algumas a Consulente recebe diretamente, (taxa de visitantes e arrendamento do salão) e outras, por arrendamento a terceiros (13% sobre a receita que os terceiros obtêm com a exploração de bares e restaurantes).²³

Para as entidades imunes, tais receitas, obtidas fora do objetivo social, deveriam ser tributadas, segundo a interpretação de alguns Fiscos Municipais, por força do § 4º do art. 150 da Constituição Federal. Porém, a Suprema Corte tem atalhado tal exegese, ao considerar que os resultados de exploração de atividades mercantis que

23. Na linha de minha inteligência sobre os efeitos desonerativos sobre entidades imunes e sem fins lucrativos, é de se lembrar o § 3º do art. 12 da Lei n. 9.532/97 assim redigido: "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". (Redação dada pela Lei n. 9.718, de 1998)".

sejam aplicados pela entidade para a consecução de seus objetivos sociais não estão sujeitos a impostos.²⁴

Minha interpretação é a seguinte:

O que vale dizer que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade.

Pela mesma linha de raciocínio, os aluguéis de imóveis de que essas entidades sejam proprietárias são imunes, pois não afetam a livre concorrência, sobre serem rendimentos de capital destinados a permitir o atendimento dos objetivos sociais das instituições consideradas fundamentais para o atendimento complementar das atividades estatais.

À evidência, os rendimentos de atividades sujeitas ao princípio da livre concorrência não podem ser alcançados pela desoneração sob risco de criar privilégio inadmissível no direito econômico constitucional e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência. Tais rendimentos, portanto, não são imunes, devendo ser tributados.²⁵

A mesma exegese eu expus em meu livro *Sistema Tributário na Constituição*. Curvo-me, todavia, à inteligência do Supremo, que vai além dos limites expostos na minha interpretação do § 4º do art. 150.

É de se acrescentar, por outro lado, que o conceito de “receitas financeiras” obtidas por tais entidades (a meu ver, tanto para as imunes como para aquelas sem fins lucrativos que não gozam de imunidade por não se dedicarem à educação ou assistência social), foi considerado, na ADIN n. 1.802, como complemento necessário à

24. Ricardo Lobo Torres esclarece: “A expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais” (art. 150, §º, CF) abrange os lucros ou ganhos de capital e os aluguéis de imóveis, excluídos os que possam implicar agressão ao princípio da livre concorrência”. (*Pesquisas Tributárias*, Nova série, n. 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 222).

25. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 46-7).

sua sobrevivência, tendo sido declarado inconstitucional o art. 12º, § 3º, da lei n. 9.532/97, como se pode ler na ementa do Acórdão relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence:

27 de agosto de 1998 - Tribunal Pleno

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-3-Distrito Federal

Relator: Ministro Sepúlveda Pertence

Requerente: Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços - CNS

Advs.: Braz Lamarca Jr. e outros

Requerido: Presidente da Republica

Requerido: Congresso Nacional

Ementa: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

H. Imunidade tributária (CF, arts 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, a intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei n. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

I. Conforme precedente do STF (RE 93.770, Muñoz, RTF 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete a lei ordinária, tocante a imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre 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", (grifo nosso)²⁶

26. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 304-5.

Em suas considerações, o eminente auditor, no concernente às isenções tributárias, esclarece que:

Gozarão de isenção as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e as associações e sindicatos que tenham por objeto cuidar dos interesses de seus associados, desde que observem os requisitos exigidos pela legislação: a Lei n. 9.532/97 estabeleceu os critérios para que as entidades possam gozar da ISENÇÃO TRIBUTÁRIA:

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; (§ 3º do art. 12 da Lei n. 9.532/97, conforme nova redação dada pela Lei n. 9.718/98).

A isenção aplica-se, exclusivamente, em relação ao IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e à C.S.L.L. (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); (art. 15 da Lei n. 9.532/97).

Estas entidades estão sujeitas a recolher o PIS no montante equivalente a 1% sobre a folha de pagamento (Lei n. 9.715/98, arts. 2º, II e 8º, II).

Excluem-se da isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Quanto à COFINS, a Medida Provisória n. 1.858, reeditada sob os nºs 1991, 2.037, 2.113 e, por último, Medida Provisória n. 2.158, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu em seu art. 14, X, que, a partir de 01 de fevereiro de 1999, não incidirá este tributo sobre as atividades próprias das associações e fundações sem fins lucrativos.

Para o gozo da isenção, as instituições 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 como 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”.

De rigor, a meu ver, poderia ser feita no estatuto uma alteração no sentido de autorizar de forma expressa - visto que, implícita, já há - a cessão de sua sede para incentivar o turismo e obter os meios necessários para atender a um enorme quadro de associados. Assim, diretamente ou por meio de terceiros, tais atividades continuariam a ser exploradas, desde que todos os recursos fossem aplicados integralmente nos fins da instituição, respeitadas as exigências do art. 14 do CTN.²⁷

Isso posto, passo a responder à questão formulada.

Como expliquei, no bojo do presente parecer, há ponderável corrente doutrinária e jurisprudencial segundo a qual a receita proveniente da exploração de determinadas atividades econômicas, por associação sem fins lucrativos, goza de desoneração tributária de impostos, desde que destinada exclusivamente aos fins sociais. Goza até mesmo de desoneração de contribuições sociais, se a entidade preencher os requisitos constitucionais do § 7º do art. 195 da Lei Suprema, podendo, todavia, a legislação infraconstitucional estender os privilégios relativos a essas contribuições, a outras entidades.

27. O art. 14 do Código Tributário Nacional, já anteriormente, impunha requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados pela nova ordem.

Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos.

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la “*pro domo sua*”. Por essa razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional (0 *Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.304).

Que uma associação sem fins lucrativos possa exercer determinadas atividades mercantis, não há impedimento, desde que o estatuto o permita e que não distribua sua renda, aplicando-a, integralmente, em benefício de seus associados, ou seja, nos objetivos sociais estatutários.

Há outra corrente segundo a qual, sempre que uma instituição sem fins lucrativos exercer atividade econômica em que possa fazer concorrência a outra entidade com fins lucrativos, nessa hipótese, para evitar descompetitividade, deverá sofrer tributação sobre essa atividade, continuando desoneradas somente as receitas próprias, provenientes de seus objetivos sociais.²⁸

Como exponho no corpo do presente parecer, a Consulente, com quase 13.000 associados, preenche os requisitos do Código Civil (art. 53 a 60) para ser uma associação sem fins lucrativos, como preenche, também, aqueles do CTN (art. 14), sendo isentas suas receitas próprias. Poderão também ser consideradas isentas, conforme certa corrente doutrinária, aquelas receitas resultantes da

28. Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece "De qualquer sorte, é possível colher das decisões conhecidas insumos jurisprudenciais que servem ao desate da questão.

Em conjunto, os acórdãos deixam claro:

- a) que é admissível poder a instituição cobrar pelos serviços que presta, desnecessária a "gratuidade", desde que reaplique no *munus* institucional o que arrecadou ou lucrrou (*animus lucrandi* sem *animus* de distribuir),
 - b) que o pressuposto referido em (a) tanto se aplica a instituição educacional quanto a assistencial - disse-o expressamente o Min. Moreira Alves;
 - c) que o requisito da universalidade há de ser entendido "*cum modus in rebus*", podendo restringir-se a "universos restritos", desde que não haja discriminação (caso Rubem Berta e de outras instituições educacionais e assistenciais);
 - d) que o "fim público" é imprescindível ("*in casu*", é até explícito);
 - e) que não deve a tributação diminuir o patrimônio ou, de qualquer forma, os recursos das instituições viradas à assistência e à educação, por "no profits";
 - f) que é plenamente aceitável a aplicação de suas rendas lucrativamente, desde que retornem, sempre, ao "munus" institucional (ademais, é até desejável que assim seja).
- Sobre o assunto em pauta existe amplo repertório doutrinário, sendo os pareceres sempre seguros de Gilberto de Ulhôa Canto, Russomano, Ives Gandra e Rui Barbosa Nogueira, todos favoráveis às entidades privadas de previdência social fechadas. Estão pareceres no livro *A imunidade tributária das entidades de previdência privada* (São Paulo. Resenha Tributária, 1984)" (*Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 4, Revista dos Tribunais, 1998, p. 235).

exploração de atividade de natureza econômica, desde que revertidas exclusivamente em prol de seus objetivos sociais.

Caso a Consulente pretenda beneficiar-se da isenção na exploração direta ou terceirizada de determinadas atividades que possam se conformar como de natureza mercantil, entendo que deverá buscar proteção no Judiciário, já que há decisões favoráveis nesta linha, inclusive do STF, em face do inconformismo do Fisco - no caso, municipal, - em aceitar a desoneração tributária.²⁹

A outra solução seria segregar, na escrituração, as receitas advindas de seus fins institucionais, daquelas de natureza econômica ou mercantil, recolhendo os tributos sobre estas e não sobre aquelas.

Se pretender, todavia, eliminar a exploração direta e terceirizar tudo, como ocorre com os clubes sociais, esportivos etc, a receita que virá não será diferente daquelas próprias da locação de bens sociais. Desse modo, seria até mais fácil afastar a discussão quanto à incidência ou não do ISS, não só à luz da destinação da receita, mas em virtude de locação não ser “prestação de serviços”, segundo decisão do Pretório Excelso, o que foi reconhecido pelo Presidente da República, ao vetar o subitem 3.01 da lista que acompanha a Lei Complementar n. 116/03.

0 Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem imóvel. Em

29. José Eduardo Soares de Mello ensina, valendo o mesmo para as entidades sem fins lucrativos, “A expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” - prevista no § 4.º do art. 150 da CF - deve ser interpretada no sentido de que os valores auferidos pelas entidades previstas nas alíneas b e c (inciso IV) só estarão compreendidos pela imunidade quando estiverem vinculados aos seus objetivos institucionais. Os lucros e ganhos de capital de qualquer natureza, decorrente de aplicações financeiras (renda fixa, variável, fundos de investment etc.), e os aluguéis decorrentes de locação de imóveis, enquadram-se como rendas imunes desde que objetivem preservar o patrimônio das instituições e entidades. (*Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 4, Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 376).

direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de imóveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.⁷ - Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens imóveis.³⁰

A resposta, portanto, ao primeiro quesito é que tanto pode uma sociedade sem fins lucrativos exercer diretamente atividades de natureza econômica, recolhendo tributos, como terceirizar tais atividades, sem necessidade, em qualquer dos casos, de alterar sua natureza de associação.

Se pretender não recolher tributos sobre receitas provenientes da exploração de atividade de natureza econômica pelo fato de ela ser destinada exclusivamente a seus objetivos sociais, sugiro buscar proteção judicial, pois, como salientei, o entendimento não é pacífico, conquanto existam as decisões retrocitadas.

S.M.J.

30. ISS. Curitiba: Juruá, 2004, p. 454.