

ATUAÇÃO DE FUNDAÇÃO VINCULADA A UNIVERSIDADE.
AUTUAÇÃO DESCONSIDERATIVA- VIOLAÇÃO DE
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO QUE CONCERNE À LEI
COMPLEMENTAR, DECADÊNCIA, PRESCRIÇÃO, IMUNIDADES E
OUTROS COMANDOS SUPREMOS - PARECER

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues

1. Consulta

A CONSULENTE, por intermédio de seus advogados, consulta-nos sobre várias questões relacionadas a seu regime de tributação e as desonerações tributárias, tendo em vista a natureza jurídica da entidade, constituída sob a forma de Fundação, sem fins econômicos, nos termos da Lei Civil, e seus objetivos de caráter assistencial e filantrópico, exercidos junto ao Hospital Público.

A Consulta está assim formulada:

A Consulente tem por objetivo primordial colaborar para o desenvolvimento das ciências médicas, odontologias e da saúde em geral, nas áreas de ensino, pesquisa e assistências clínica, cirúrgica e ambulatorial e outras especialidades.

Para a consecução de seus objetivos e para o aperfeiçoamento de suas atividades, a *Fundação*, desde que assim permitam seus recursos, deverá:

- I. colaborar, através de programas compatíveis com seus objetivos, com pessoas e entidades interessadas no desenvolvimento das ciências da saúde e com Institutos Educacionais, Universidades, Instituições Públicas e Privadas, do Brasil e do Exterior;
- II. Estimular trabalho nas áreas didáticas, assistencial e de pesquisa, através de apoio material e de remuneração condigna ao pesquisador, ao pessoal docente e a outros profissionais;
- III. prestar assistência e tratamento ambulatorial às pessoas portadoras

- de variadas deficiências de todas as faixas etárias, através de unidades próprias, obedecendo sempre que possível aos protocolos do Hospital;
- IV. prestar apoio educacional e profissional às crianças e adolescentes assistidos por suas unidades, objetivando facilitar a inserção na rede pública educacional, no mercado de trabalho e a inclusão social;
- V. patrocinar o desenvolvimento de novos produtos e equipamentos, sistemas e processos para o tratamento das deficiências detectadas;
- VI. promover cursos, simpósios e estudos para o aperfeiçoamento e extensão universitária, visando ao desenvolvimento dos modelos de prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e terceiro setor;
- VII. promover a divulgação de conhecimentos tecnológicos e a edição de publicações técnicas e científicas em geral;
- VIII. instituir bolsas de estudos, estágios e auxílios de assistência a professores, estudiosos e pesquisadores, cujos trabalhos possam contribuir para a realização de seus objetivos;
- IX. promover intercâmbio cultural com entidades congêneres, nacionais ou estrangeiras;
- X. propiciar e promover a instalação e manutenção de cursos, a edição de obras intelectuais ao conhecimento dos bens culturais;
- XI. incentivar a produção e a formação da cultura;
- XII. organizar e executar serviço de apoio às suas atividades visando ao desenvolvimento dos modelos de prestação de serviços nas áreas de saúde de sua especialidade;
- XIII. incentivar o desenvolvimento de técnicas e métodos da administração da saúde, inclusive administrando unidades próprias ou de terceiros mediante convênio ou contrato específico;
- XIV. promover outras atividades que, ajuízo do Conselho Curador, visem à realização de seus objetivos estatutários.
- Para tanto poderá firmar contratos, acordos, convênios com pessoas físicas e jurídicas, a título gratuito e remunerado.

Sobre a participação da fundação junto ao Hospital

É importante destacar que, dentre as propostas iniciais da Fundação, a primordial era captar e trazer recursos para o Hospital, colaborando assim para o desenvolvimento das atividades que esta unidade da Universidade

se dispunha a realizar, como destacamos em trecho da Ata da Diretoria da Fundação, que menciona a:

“Importância de uma Fundação que desenvolva seus trabalhos junto a um Hospital, salientando a agilidade na manutenção e atendimento de pacientes e do corpo clínico. Esclareceu o caráter privado da Fundação, assim como suas funções de ordem administrativa e econômica, visando encontrar fontes de recursos.”

A *promoção de cursos*, em nível de pós-graduação, foi uma das alternativas utilizadas, somando assim a necessidade de recursos à possibilidade de expansão do conhecimento e divulgação de informações técnicas e científicas de relevância na área da saúde.

O papel da Fundação no oferecimento dos cursos foi exclusivamente o trabalho de administração dos mesmos, divulgando, recebendo as inscrições e as mensalidades, compra e abastecimento dos materiais necessários ao funcionamento das clínicas.

Os cursos foram ministrados sob responsabilidade de empresas, contratadas, as quais mantinham os professores, decidiam sobre os conteúdos programáticos e elaboravam a escala de horários, de acordo com os seus interesses e disponibilidade.

Dos recursos recebidos, apenas um percentual que podia chegar a 25% em alguns cursos, em função da repercussão e da demanda que o mesmo apresentava, era destinado à Fundação, como ressarcimento pelos serviços prestados, o montante maior era repassado às empresas e utilizado para custear as despesas dos cursos.

Nesse sentido, em razão dos cursos serem de alta especialização, a Fundação repassava através de empresas de prestação de serviços, sob a forma de pessoa jurídica, através de Nota Fiscal. O curso de cada especialização originou os diversos autos de infração da Previdência Social e INSS, na tentativa de desconsiderar tais empresas, ensejando os levantamentos de valores muito além da capacidade econômica da Fundação.

Deve-se ressaltar, ainda, que os valores dos cursos não podem ser considerados receitas da Fundação, a quem apenas restava a taxa de administração como receita bruta.

A história mostra, também, que os cursos de especialização tiveram início em 1994 e estavam conveniados a outra entidade beneficente, que

congrega pacientes do Hospital, pais, familiares e sócios voluntários, com a finalidade de apoiar o acesso dos pacientes (que vêm de todo o Brasil) para o tratamento oferecido gratuitamente pelo Hospital.

Quanto às atividades da Consulente, e sua importância, reconhecida inclusive por entidades internacionais, com declaração de autoridade pública, que afirmava ser seu objetivo primordial *colaborar para o desenvolvimento das ciências médicas*, odontológicas e da saúde em geral, nas áreas de ensino, pesquisa e assistência clínica, cirúrgica e ambulatorial, e outras áreas, além de atuar nos campos da engenharia hospitalar, técnicas administrativas, operacionais e atividades correlatas.

Trata-se, portanto, de uma entidade única do Terceiro Setor, altamente especializada no complexo tratamento de variada gama de anomalias, conforme reconhecimento internacional.

Tendo em vista a natureza da entidade e as atividades por ela exercidas com objetivo primordial de colaborar para o desenvolvimento das ciências médicas, odontológicas e de saúde em geral, *promove cursos com a contratação de terceiros para prestação de serviços.*

Embora as atividades da CONSULENTE na área social e de pesquisas científicas sejam reconhecidas mundialmente, pela divulgação feita em seus cursos, entendeu a fiscalização do INSS em desconsiderar as diversas empresas e pessoas jurídicas prestadoras de serviços, e lavrou diversos autos de infração e Notificações Fiscais de Lançamento, que resultaram em levantamentos de valores superiores à capacidade econômica da Fundação a partir de análise de fatos equivocados e de presunções do fisco. Pergunta:

1. A Lei Complementar nº 104/01, que alterou o art. 116, parágrafo único, do CTN, para introduzir a chamada norma anti-elisão é auto-aplicável ou trata-se de norma programática, caso seja recepcionada pela atual Constituição?

2. Em razão da garantia constitucional de liberdade de profissão, é possível desconsiderar serviços prestados por empresas ou pessoas físicas autônomas para considerá-las empregados da entidade?

3. O princípio da legalidade em matéria tributária permite a exigência de tributos por presunção da fiscalização?

4. A Lei ordinária poderia dispor sobre prescrição e decadência? Qual o prazo para constituição do crédito tributário de Previdência Social?

2. Resposta

Antes de respondermos às indagações formuladas pela CONSULLENTE e para melhor compreensão da matéria, teceremos algumas considerações sobre o perfil dos institutos da *imunidade* e da *isenção* em nosso ordenamento jurídico e dos critérios de *interpretação* de normas tributárias, à luz da Constituição Federal.

A Constituição Federal, como Lei Suprema do País, contém um conjunto de normas e princípios que regem a sociedade, com ordens sólidas de compromisso com a *segurança jurídica e força hierárquica superior* dentro do ordenamento jurídico em relação às demais normas, que limitam o poder político e estabelecem os direitos e as garantias dos cidadãos.

Tais normas de hierarquia superior têm por objetivo a estruturação do Estado, a organização dos entes federativos de seus órgãos e a definição de suas competências. Na interpretação de suas normas, são essenciais os métodos de interpretação utilizados pelo Supremo Tribunal Federal, constatados através de jurisprudência, que tornam eficazes os princípios e valores escolhidos para a estrutura do ordenamento jurídico, com a qual se torna necessário harmonizar toda a legislação infra-constitucional, como pressuposto de sua validade.

Assim, as considerações sobre a *imunidade* e a *isenção*, como formas de desoneração tributária, serão feitas com enfoque nas instituições filantrópicas e de *assistência social, sem fins lucrativos*, que têm sido objeto de controvérsias em face da errônea interpretação da Constituição Federal e da legislação tributária, pelos entes tributantes, que, por terem objetivos arrecadatórios, muitas vezes deixam de obedecer aos preceitos constitucionais.

A Constituição Federal, em seus arts. 1º e 3º, estabelece os fundamentos do Estado brasileiro, nos seguintes termos:

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

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político. [...]

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

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esse modelo de Estado representa não apenas Estado de Direito, voltado para a legalidade, mas também um Estado Democrático de Direito, que, além de exigir a legalidade, é voltado para a *defesa dos direitos sociais*.

Para cumprimento desses objetivos sociais, o Estado necessita de *apoio e da cooperação de toda a sociedade*, eis que sozinho não consegue disponibilizar recursos suficientes para atendimento dessas finalidades, principalmente nas áreas como *assistência social*, educação, saúde, previdência, fundamentais para o bem comum da sociedade.

Por esta razão, ao definir o sistema tributário e a competência tributária, a Constituição Federal estabelece certas desonerações a fim de preservar valores, inerentes ao perfil do Estado Democrático de Direito, adotado pelo País. Tais desonerações são as *imunidades tributárias*, que estão fora da competência tributária, podendo ser entendidas como uma *limitação ao poder de tributar*.

2.1. Imunidade tributária

A Constituição Federal, no capítulo dedicado às limitações ao poder de tributar, como garantias asseguradas ao contribuinte, em relação *a impostos*, em seu art. 150, VI, c, preceitua:

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

VI - instituir impostos sobre: [...]

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

Verifica-se, da norma transcrita, que o constituinte, reconhecendo que as entidades indicadas na alínea c exercendo atividades complementares da atividade pública, colocou-as a salvo da competência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para a instituição de impostos, com a finalidade de estimulá-las a prestar serviços no interesse da sociedade.

A Constituição, portanto, veda a instituição de *imposto* sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de *assistência social*, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.

Em relação às Contribuições Sociais, determinou a Constituição Federal que a imunidade seja aplicável às entidades beneficentes *de assistência social*, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei, nos termos do § 7º do art. 195, assim redigido:

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

Embora a norma faça menção a isenção, há uma imprecisão técnica, pois, tratando-se de desoneração concedida pelo Texto Constitucional, configura-se *imunidade* abrangendo contribuições

condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei. *Imunidade* e *isenção* não se confundem, são institutos distintos.

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

Isenção é sempre um favor legal. O poder tributante que tem a faculdade de impor, expressamente, abre mão de determinada receita fiscal, com o que alguns doutrinadores têm entendido ser isenção uma não-incidência qualificada. Aquele que tem o poder de tributar tem o poder de isentar.

Por esta razão, as *imunidades constitucionais*, em matéria tributária, estão centradas no art. 150, VI, que elenca diversas hipóteses de *imunidade de impostos*, e no § 7º do art. 195, que menciona a *imunidade para as contribuições sociais*, atendidos os requisitos de lei.

A menção feita na norma de que a desoneração prende-se ao atendimento de requisitos legais não significa que caiba ao legislador infraconstitucional qualquer margem de liberdade para impor condições restritivas ou reduzir de alguma forma o benefício concedido pela Constituição.

2.2. Necessidade de lei complementar para regular a imunidade

Tendo em vista que a desoneração tributária, no caso, decorre do próprio texto constitucional, sua natureza é de imunidade, como limitação ao poder de tributar, razão pela qual os requisitos para a sua concessão *dependem de lei complementar* na forma do art. 146, II, da CF, que dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

A lei de complementação à vedação e ao conteúdo da Constituição, no caso, é o Código Tributário Nacional, com eficácia de

lei complementar e que foi recepcionado pela Constituição de 1988, em seu art. 14, com as alterações da Lei Complementar nº 104/01, estabelecendo os requisitos para que as entidades de educação e de *assistência social* possam gozar de imunidade.

O referido art. 14 do CTN contém a seguinte dicção:

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

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

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.

As entidades que preencherem tais requisitos estarão imunes de tributação, seja em relação a impostos ou em relação a contribuições sociais.

Compreende-se a razão da exigência de lei complementar como veículo legislativo para disciplinar a matéria. É que se fosse o constituinte deixar a critério do poder tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da imunidade, à evidência, poderia ele criar tal nível de obstáculos, que viria a frustrar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na Lei Maior.

Nesse sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, no MS 22.192-DF (DJ 19.12.1996), destacando-se o seguinte trecho do voto vencedor do eminente Ministro Celso de Mello, a quem coube relatá-lo:

Impende enfatizar, neste ponto, um aspecto da mais alta relevância. *Mais importante* do que a própria discussão sobre o alcance da norma inscrita em simples ato de caráter infraconstitucional editado pelo Poder Público (DL nº 1.572/77, art. 1º, § 1º), revela-se a análise da *cláusula inscrita no art. 195, § 7º*, da Carta da República, que outorga a entidades beneficentes de assistência social - desde que atendam às exigências estabelecidas

em lei - benefício extraordinário da imunidade subjetiva referente às contribuições pertinentes à seguridade social.

Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de típicas hipóteses de imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se *impropriamente* à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 349, nota de rodapé nº 144; MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 171-5; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 41-2, item nº 22; BALERA, Wagner. *Seguridade Social na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 71).

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já *identificou na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política a existência de uma típica garantia de imunidade* estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, rei. Min. Moreira Alves).

Sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a lei a que faz menção a parte final do art. 150, IV, c, e do § 7º do art. 195, ambos da CF, ou seja, a lei que estabelece as exigências para o gozo do benefício, há de ser a *lei complementar*, por força do que estabelece o art. 146, II, da CF.

Os benefícios do art. 150, VI, c, e § 7º do art. 195, ambos da CF, têm por objetivo precisamente *incentivar a sociedade a se organizar para suprir as deficiências do Estado*, colaborando com o Poder Público no desenvolvimento de atividades de caráter eminentemente comunitário, que caberiam, em um modelo de Estado intervencionista

(*welfare staté*), ao próprio Estado; mas este, atualmente, não consegue desempenhar isoladamente (modelo nominalista).

É importante assinalar, pois, que a entidade de “assistência social” beneficiária da imunidade constitucional é *aquela que presta serviços relevantes à comunidade, substituindo na maioria das vezes o próprio Estado*, cuja máquina administrativo-burocrática tornou-se incapacitado para atender as demandas geradas pela sociedade.

Esse conceito amplo de assistência social, adotado pela doutrina, para abranger *toda e qualquer entidade que, sem fins lucrativos*, se dispõe a desenvolver atividades em benefícios de terceiros, foi aceito pelo STF quando do julgamento do pedido de cautelar na ADIn 2028. Confira-se, a esse respeito, trecho do voto do Ministro Moreira Alves:

Do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a seção relativa à Assistência Social não é exauriente do que se deve entender como Assistência Social, pois, além de não se referir a carentes em geral, mas apenas a família, crianças, adolescentes, velhos e portadores de deficiência sem sequer exigir de todos estes que sejam carentes, preceitua, em seu artigo 203, que ela se fará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que será gratuita, o que só se compatibilizará com o disposto no parágrafo único do art. 149 - que permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem contribuição cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social - se se entender que, para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do que o doutrinário, mas também do que o adotado pelo artigo 203 para a disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue. (DJU 10.06.00, grifamos)

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

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.

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

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

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

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

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

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

Esta é a razão pela qual as desonerações contempladas no art. 150, VI, e § 7º do art. 195, ambos da CF, têm por finalidade *incentivar a sociedade a se organizar para suprir as deficiências do organismo estatal*, colaborando com o Poder Público no exercício de tais atividades com fim público, mas que o Estado, sozinho, não consegue desempenhar de modo satisfatório, como a assistência social aos desamparados.

Por outro lado, o STF, ainda na vigência da Constituição pretérita, havia entendido que não se exige gratuidade para que uma entidade assim se caracterize (relator Ministro Djaci Falcão no RE 74.792, RTJ 66/257).

E, à luz da Constituição de 1988, igualmente, o STF reiterou esse entendimento no RMS 22.192/DF, em relação à entidade constituída para fins educacionais, *reconhecendo não só sua finalidade de assistência social, como seu caráter beneficente, por prestar serviços gratuitamente aos necessitados*, à medida que concede bolsas de estudos a alunos carentes e disponibiliza suas dependências e bibliotecas para a comunidade, promovendo cursos a idosos e alfabetização de adultos. O mesmo ocorre na área da saúde à medida que atende carentes e seus familiares com apoio social e promove e divulga pesquisas médicas.

O termo beneficente, também ligado à idéia de solidariedade, é um conceito de conteúdo constitucional e de direito privado, utilizado pela Lei Maior para estabelecer um limite ao poder impositivo do Estado relativamente às contribuições, e, nessa medida, não pode ser alterado pela legislação tributária - nem mesmo pela lei complementar - por vedação expressa do art. 110 do CTN, que dispõe:

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

Nessas circunstâncias, na expressão *entidade beneficente de assistência social*, é inequívoco que o termo beneficente indica a qualidade ou natureza que a entidade deva possuir para fazer jus à imunidade; já *o termo assistência social refere-se ao tipo de atividade que deve ser por ela desenvolvida para esse fim*.

Por esta razão, o conceito de *assistência social*, na interpretação da Suprema Corte, é muito mais abrangente, tendo em vista o *objetivo nitidamente social* de nossa Constituição. Merece destaque o seguinte trecho do voto do Ministro Moreira Alves, relator da ADIn 2028-5:

Esse conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para caracterização dessa

assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do art. 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional (assim, no ROMS 22.192, Relator Ministro Celso de Mello, no ROMS 22.360, Relator Ministro Iomar Galvão, e, anteriormente, no MI 232, de que fui relator, os dois primeiros relativos à Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, que presta assistência educacional, e o último com referência ao Centro de Cultura Professor Luiz Freire).

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

Um dos subscritores do presente escreveu:

O conceito fiscal do que seja instituição de assistência social, vinculando-o à filantropia, não pode prevalecer. Filantropia é forma de assistência social, mas não é a assistência social. Esta existe, independentemente de filantropia, pois a funcionalidade da ação é que lhe dá o desenho jurídico pertinente. É a assistência social a ação que atenda à sociedade em suas necessidades essenciais, no concernente à vida, saúde, condição de vida e previdência. Filantropia é modalidade de assistência social na medida em que, funcionalmente, atenda às mesmas finalidades. Mas não restringe a própria assistência, nem esgota a realidade fenomênica. Por essa razão, o constituinte preferiu utilizar-se da expressão “instituições de assistência social” e não “instituições filantrópicas”, pois objetivava abranger espectro mais amplo de atuação complementar ao Estado por parte das entidades privadas. E, por essa razão, impôs apenas os requisitos formais da lei complementar; no caso, os dos arts. 9º e 14 do CTN.¹

1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Tributário Interpretado*. Belém: CEJUP, p. 123.

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

E a Consulente se enquadra nesse perfil de “entidade filantrópica e de assistência social” à medida que colabora para o desenvolvimento das ciências médicas, odontológicas e da saúde, nas áreas de ensino, pesquisa e assistências clínica, cirúrgica e ambulatorial, em especial no tratamento de *deficiências*, colaborando com hospitais públicos e com institutos educacionais, universidades, instituições públicas e privadas, no Brasil e no exterior.

Tanto é que foi considerada uma das melhores instituições no mundo, por entidades internacionais e pela ONU, em reconhecimento à sua atuação nas áreas da saúde, ensino e pesquisa das ciências médicas.

Sendo a Consulente entidade de assistência social, está imune de tributação em relação a impostos, nos termos do art. 150, VI, c, e em relação a contribuições sociais, a teor do § 7º do art. 195, ambos da CF.

Conforme mencionado, a Constituição faz menção a que a imunidade deve observar os requisitos legais, os quais, entretanto, não podem desvirtuar a *essência* da imunidade, de forma a tornar impraticável ou de difícil atendimento por parte do beneficiário da desoneração, sob pena de desvirtuar a norma constitucional, que o constituinte visou não só proteger, mas também estimular a sociedade a praticar atividades de natureza assistencial.

Por esta razão, tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm entendido que a lei infra-constitucional, ordinária ou complementar, não poderá disciplinar a imunidade de forma a retirar

ou invalidar a desoneração tributária, que a Constituição visou proteger.

Ocorre que o Governo Federal, valendo-se da legislação ordinária - que *não tem competência* para dispor sobre a matéria, por força do art. 146, II, da CF -, com objetivo de maior arrecadação, tem imposto condições ao gozo da imunidade que não se compatibilizam com os conceitos de beneficência e assistência social adotados pela Lei Maior, e que acabam por eliminar esse benefício constitucional.

Como exemplo, podemos mencionar diversas leis que pretenderam restringir a imunidade tributária, tais como: Lei nº 8.212/91; Lei nº 9.732, de 11.12.1998; Decreto nº 752, de 16.2.1993; Lei nº 8.742 de 07.2.1993; Decreto nº 2.536, de 06.4.1998; e Medida Provisória nº 2187-35/01, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 4.524, de 17.12.2002.

Referidas legislações infra-constitucionais estão sendo contestadas por diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidades (2028-5, 2228-8, 2621-6 e 2545-7), cuja finalidade é obter decisão do STF em relação a imunidade, se a mesma deve ser disciplinada por lei complementar, a teor do art. 146, II, da CF, e *como entendemos a questão*, na linha de precedentes da Suprema Corte, ou se, ao contrário, a lei ordinária poderia disciplinar a questão, gerando instabilidade e insegurança jurídica nas relações entre os poderes tributantes e as entidades de assistência social e filantrópicas, que, a cada momento, são obrigadas a atender requisitos diversos de difícil ou até mesmo de impossível cumprimento, impostos pelos entes da administração pública, nitidamente com *o objetivo de restringir a imunidade concedida à luz da Constituição Federal*, o que é inaceitável em um Estado Democrático de Direito, como o adotado em nosso país.

A interpretação sistemática do art. 150, VI, c, e do art. 195, § 7º, com a norma do art. 146, II, todos da CF, deixa claro que só pode ser lei complementar o veículo normativo apto a disciplinar os requisitos para fruição da imunidade pelas entidades de assistência social, já que a esta cabe regular as limitações ao poder de tributar.

Efetivamente, tais requisitos estão plasmados no art. 14 do CTN, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 104/01.

Em recente decisão do STF, o Ministro Carlos Ayres Britto, ao analisar questão levantada na Ação Cautelar nº 271, ajuizada para atribuir efeito suspensivo ao RE 394.991, concedeu liminar contra decisão do TRF da 4ª Região, que entendia estar a entidade imune sujeita à contribuição ao PIS sobre a folha de salários.²

No caso concreto, a Liga Paranaense de Combate ao Câncer impetrou mandado de segurança para não recolher o PIS, por ser beneficiária da imunidade do referido art. 195, § 7º, levantando a tese de que a matéria só poderia ser regulada por lei complementar e não por lei ordinária, regulação esta já existente pela recepção do art. 14 do CTN pela ordem constitucional de 1988, que fora cumprida em todos os seus termos pela entidade. Sua Excelência, ao conceder a liminar, lastreou-se em idêntico argumento levantado pelo Ministro Moreira Alves na ADIn 2028, antes mencionada.

O Ministro Carlos Ayres Britto é também professor de Direito Constitucional e um dos mais festejados autores deste ramo jurídico, razão pela qual sua análise *de que a imunidade deveria ser regulamentada por lei complementar* reveste-se não só de *autoridade do competente magistrado*, mas também do excelente constitucionalista, reconhecido no País.

Qualquer nova condição ou explicitação dos requisitos acima citados deve ser estabelecida por meio de lei complementar, que é o veículo legislativo adequado para a espécie.³

2. Julgamento realizado em 21.5.2004 - Medida Cautelar em Ação Cautelar - AC 271 MC/PR (*Diário de Notícias* de 24.8.2005 - STF).
3. O XXX Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em outubro de 2005, pelo Centro de Extensão Universitária, em São Paulo, teve como tema “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”, e obteve as seguintes conclusões:
 - 1) As limitações constitucionais ao poder de tributar são cláusulas pétreas. Entre elas estariam as imunidades?Resposta: Sim. As limitações ao poder de tributar, entre as quais as imunidades vinculadas aos direitos e garantias fundamentais, por caracterizarem cláusulas pétreas, são intangíveis pelo poder constituinte derivado, por força do art. 60, § 4º, IV, da CF, conforme já decidido, pelo STF, na ADIn 939. Aprovada pelo Plenário.

2.3. A norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade

O estudo do sistema tributário mostra que seus alicerces sempre estiveram embasados nos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, como forma de garantir que as relações tributárias não saiam do campo jurídico para o da arbitrariedade impositiva.

A Constituição Federal, no capítulo dedicado às limitações ao poder de tributar, em seu art. 150,1, estabelece:

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

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

Constata-se a preocupação do legislador constituinte em enfatizar a importância do princípio da legalidade no âmbito tributário, expressamente, além da regra básica, enunciada de forma geral pelo art. 5º, II, segundo a qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

O princípio da legalidade tributária é, pois, essencialmente um critério de realização em termos seguros e certos. Para atender o princípio da legalidade, não é suficiente a mera existência de lei, mas que a lei esteja em conformidade com a Constituição.

Por força dos princípios da estrita legalidade da tipicidade cerada, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto aquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo.

Tal como ocorre no Direito Penal, a subsunção do fato à norma tem de ser completa, isto é, o evento ocorrido na vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipifi-

2) Poderiam as imunidades ser reguladas pelos 5.500 entes federativos, via lei ordinária com conformações, perfis e definições distintas, ou, sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar, por força do art. 146, II, da CF, apenas a lei complementar nacional poderia fazê-lo?

Resposta: As imunidades, por serem limitações constitucionais ao poder de tributar, só podem ser regulamentadas por lei complementar, nos termos do art. 146, II, da CF, de observância obrigatória pelos demais entes da federação. Aprovada pelo Plenário.

cados na hipótese normativa, sob o risco de não se configurar a incidência.

Sendo a lei tributária de imposição, cabe a sujeito passivo exclusivamente a proteção da lei, razão pela qual deve esta indicar todos os elementos capazes de flagrar a obrigação tributária pela incidência do tributo dela, não se podendo tirar qualquer exegese flexível a favor do sujeito ativo da relação tributária.

O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro na norma, não cabendo ao intérprete, por integração analógica, encontrar tipos implícitos, comandos ocultos ou situações semelhantes para criar imposições ou alterar, em seu próprio benefício, o momento do fato gerador.

Assim, por força do princípio da legalidade e da tipicidade, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo. Uma lei que autorize a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração ou da fiscalização os requisitos necessários à sua exigência, ela própria tem de realizar e descrever os fatos da obrigação tributária.

O que mais importa realçar é que os direitos do contribuinte são dos mais relevantes na Constituição Cidadã, como disse o Presidente da Constituição, Ulisses Guimarães, com quem, à época, um dos subscritores do presente teve o privilégio de privar em palestra proferida na FIESP, em que equiparava os direitos do contribuinte aos direitos da cidadania.

Toda esta vasta introdução sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, que nossos representantes plasmaram no texto constitucional vigente, a partir da colaboração de ilustres juristas, e que fizeram do texto supremo, como garantias do contribuinte, os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, *pretendeu-se suprimir, mediante a introdução de um único dispositivo*, não na Constituição, mas no Código Tributário Nacional, e não pelos gênios do Direito Tributário brasileiro - Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezendes, Fábio Fanuchi,

entre outros mas por uma equipe de juristas desconhecidos, cujos nomes não foram revelados aos operadores de Direito em geral ou aos demais advogados, como estes pareceristas.

Trata-se do parágrafo único que a LC 104/01 pretendeu introduzir no art. 116 do CTN, equiparando a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) à evasão (conduta ilegítima), confundindo institutos que sempre tiveram tratamento distinto nas doutrinas brasileira e comparada.

A gravidade da norma é que, por sua fantástica elasticidade e extensão injusta, *acaba por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo*. Não mais ao legislador, não mais aos tribunais, cabe estabelecer e explicitar o conteúdo da norma. Ao agente fiscal, ou seja, ao servidor subalterno da Administração Fazendária, é que caberá declarar se a lei pode - ou não - ser aplicada na hipótese fiscalizada.

É interessante notar que o Governo Federal chegou a editar medida provisória para regulamentar o referido art. 116, parágrafo único, do CTN, cuja dicção é a seguinte:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Os arts. 13 e 14 da MP 66/02 têm a seguinte dicção:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. *O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu

pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negociai; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negociai a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Tais artigos deixavam claro o amesquinamento das funções exercidas pelos Poderes Judiciário e Legislativo, em prol do desmedido alargamento daquelas exercidas pelo agente fiscal lançador.

Na ocasião, um dos subscritores do presente escreveu:

Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal.

A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os arts. 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na LC 104/01, na redação que ofertou ao parágrafo único do art. 116 do CTN, a saber:

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Ora, tal matéria é, inequivocamente, matéria reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o art. 116, parágrafo único, declara que a lei ordinária *apenas cuidará de aspectos procedimentais*, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do art. 116 do CTN.

Neste aspecto, a Lei Suprema é claríssima ao declarar que apenas lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária, estando o art. 146 assim redigido:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - 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.”

A primeira inconstitucionalidade material reside no parágrafo único, que excluiu os casos de “simulação” previstos no art. 116 e introduziu a “simulação” sem dolo, fraude ou má-fé! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do “palpite fiscal”.

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos arts. 59 a 69 da CF. Jamais por uma mera opinião do fiscal.

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos “para fins tributários” - como previsto no *caput* do art. 13 continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do Direito. É a hospedagem - desculpem-me a irreverência - da “tributação *gay*”, porque o fato desconsiderado só o é para o Direito Tributário, continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do Direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo município, se com base no art. 13, caso seja considerada como compra e venda pelo fisco municipal ou federal.

A terceira inconstitucionalidade está no § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras; vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem. Há nítida maculação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica expostos nos arts. 5º, *caput*, e 150, I, da CF, assim redigidos:

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

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Um último aspecto diz respeito ao princípio da irretroatividade assegurado pelo art. 5º, XXXVI, da CF, assim redigido: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Por tal princípio, se constitucionais fossem, que não são os referidos dispositivos, não seriam aplicáveis às operações anteriores à edição da MP nº 66/2002.

Esta opinião foi levada e distribuída aos deputados, durante a apreciação da medida provisória. Não sabemos se teve alguma influência, muito embora alguns deles tivessem assistido à palestra que proferiu, no IASP, sobre o mesmo tema - à qual também assistiu o Ministro Moreira Alves.

O fato é que os argumentos utilizados para justificar a rejeição da MP 66, no tocante aos dispositivos supra transcritos, foram muito semelhantes aos apresentados.

Parece-nos, hoje, examinando à distância todos estes aspectos jurídicos e acontecimentos históricos relacionados à conformação do sistema tributário brasileiro *à luz do princípio da segurança jurídica*, que não há como se pretender inserir, por força de uma norma infraconstitucional, uma limitação tão fantástica ao direito

do contribuinte, tampouco promover um alargamento tão monumental do poder de tributar, como se pretendeu com o parágrafo único do art. 116.

Estamos convencidos de que a Constituição Federal, ao definir a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito, fundado na cidadania e na dignidade da pessoa humana, em que todo o poder emana do povo - que o exerce por meio de seus representantes, eleitos ou diretamente - e onde os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) são independentes e harmônicos entre si, *estabelece como pedra angular o princípio da legalidade*.

O art. 5º, que compreende os direitos e garantias fundamentais, assegura a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à propriedade e à segurança jurídica, este último dependendo diretamente daquele princípio, tanto que o inciso II do mesmo artigo dispõe:

Art. 5º. [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A preocupação do constituinte com a legalidade foi tanta que, no capítulo dedicado ao sistema tributário, tal garantia é reiterada no rol das limitações ao poder de tributar, estabelecendo o art. 150, I. Mas a Lei Maior foi além.

Como contrapartida às prerrogativas que devem ser atribuídas ao Estado para arrecadar as receitas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, o constituinte concebeu outros mecanismos de defesa do contribuinte, a fim de que seus direitos à liberdade, à propriedade e à segurança jurídica não fossem ameaçados pela força inerente ao agir da entidade estatal.

Assim, ao lado da legalidade, a Constituição assegurou também a *tipicidade tributária* - ou reserva absoluta de lei -, fazendo com que o *fundamento da tributação não se restrinja à mera existência de lei formal, mas à existência de lei definidora do tributo e da obrigação tributária em todos os seus elementos essenciais*, de

forma a vincular, inteiramente, a conduta do Estado na persecução das receitas que lhe pertinem, limitando-a à mera atividade de sub-sunção do fato à norma.

A sede deste princípio está no art. 146, III, da CF, que atribui a lei complementar a tarefa de estabelecer as normas gerais em Direito Tributário - respeitados, como é óbvio, os parâmetros constitucionais definindo os tributos e suas espécies e, quanto aos impostos e contribuições, os elementos essenciais do tributo (a saber, fato gerador, base de cálculo e contribuintes) e da obrigação tributária (obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência).

A tipicidade da tributação, por ser desdobramento do princípio da legalidade e na medida em que tem por objetivo proteger direitos como a liberdade e a propriedade, é também *uma garantia fundamental* - embora não esteja topograficamente elencada no dispositivo dedicado aos direitos e garantias fundamentais -, a teor do que dispõe o § 2º do art. 5º:

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

De forma que se reveste, igualmente, da condição de *cláusula pétrea*, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF, não podendo ser restringida nem mesmo por emenda constitucional.

Decorrencia lógica dessa garantia - e, bem assim, dos princípios da segurança jurídica e da legalidade, do Estado de Direito e da separação dos Poderes - é que *não pode a lei tributária, direta ou indiretamente, atribuir ao Executivo competência para estabelecer os elementos essenciais do tributo.*

Se pudesse a lei tributária veicular delegações de competência, conceitos indeterminados ou cláusulas gerais no tocante aos elementos essenciais do tributo, à evidência, *o Poder Executivo passaria a ser o verdadeiro titular da competência para criar ou aumentar tributos*, quer mediante a utilização de analogia na interpretação da lei ou pela edição de regulamentos autônomos, ou, ainda, no exercício

de poder discricionário atribuído pela generalidade da letra da lei, operando-se completa subversão dos princípios e garantias acima apontados.

Eis a razão pela qual grande parte da doutrina - à qual nos filiamos - *sustenta ser flagrantemente incompatível com nosso sistema constitucional a chamada norma tributária anti-elisão*.

É interessante notar que o parágrafo único do art. 170 e o art. 174, *caput*, ambos da CF, declaram que:

Art. 170. [...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Isso permitiu que as soluções empresariais fossem as mais variadas, não podendo o Estado criar impedimentos a qualquer atividade lícita. Mais ainda, num mundo de extrema competitividade, em que se busca reduzir custos, despesas e encargos, as soluções empresariais que o direito privado permite têm crescido de tal forma, que hoje já se fala em “Direito dos Contratos” como um ramo autônomo do Direito Privado, tamanhas a multiplicação e a complexidade de institutos que vêm ganhando autonomia para inserção na sociedade no mundo moderno.

Os fundadores do sistema tributário brasileiro, que tinham vocação de humanistas e juristas, percebendo o risco de se atribuir elasticidade ao Estado no exercício do poder de impor tributos, gravaram, no CTN, que o conteúdo de institutos, princípios e normas de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias não pode ser alterado pelo Direito Tributário, ao qual cabe apenas definir o nível da imposição ou desoneração fiscal.

Estão os arts. 109 e 110 do CTN assim redigidos, tendo a doutrina sempre entendido que há inter-relação entre as duas normas:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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

Vale dizer, muito antes da clara adoção de uma ordem econômica de escala, com os arts. 170, IV, e 174 da CF formatando o princípio da competitividade e da não-intervenção estatal, como pressupostos do Direito Econômico e do Direito Privado, os nossos juristas maiores - não os regulamenteiros da atualidade - perceberam que, no Direito Tributário, devem ser respeitadas as formas do Direito Privado, que acompanham a evolução econômica, com a escultura dos arts. 109 e 110 do CTN.

Ora, admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima praticada pelo contribuinte, por entendê-la como a solução mais eficiente do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, *permanentemente, insegurança jurídica*. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, durante o lapso decadencial - ou além dele -, pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpíte da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.

E interessante examinar a experiência de outros países no manejo da mencionada norma anti-elisão. Na Espanha, por exemplo, a carga tributária é menor que a do Brasil, as autoridades públicas

são mais respeitadoras dos direitos dos contribuintes, os serviços públicos são melhores que os nossos, além de lá existir um Código de Defesa do Contribuinte. Embora tenha sido introduzido dispositivo semelhante àquele que o legislador complementar brasileiro pretendeu instituir com o art. 116 do CTN, parágrafo único, a reação negativa da sociedade foi de tal ordem, que, segundo Eusébio Gonzalez, existia, em 1999, menos de uma dezena de casos em que fora aplicada ao longo de toda a história da imposição tributária na Espanha.

O certo é que a segurança jurídica impõe o texto da lei como única fonte do Direito, nos limites da Constituição, como determinante das hipóteses de imposição, e não a vontade ou a exegese - quase sempre *pro domo sua* - do Governo de afastar a lei aplicável e determinar que outra deve ser aplicada ao caso concreto.

Outro exemplo que nos parece paradigmático para demonstrar os abusos que a aplicação da norma do parágrafo único do art. 116 pode ensejar -mesmo sem que tenha sido produzida a lei procedimental para o dispositivo ganhar eficácia, como prevê sua letra - deve ser citado. Muitos agentes fiscais têm pretendido desconsiderar pessoas jurídicas formadas por profissionais liberais que prestam serviços a empresas, sob a alegação de que essa modalidade de conformação social não agrada ao Fisco por gerar menos tributos que os que incidiriam no caso de os serviços serem prestados por pessoa física.

É como se, ao parágrafo único do art. 170, que assegura a liberdade de associação - “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” -, fosse acrescentada a frase “e desde que qualquer agente fiscal não se oponha a sua formação”.

Ora, o que os agentes fiscais têm entendido como figura a ser desconsiderada - apesar de tais sociedades estarem sujeitas ao recolhimento, tributos correlates, como COFINS, PIS -, o Legislativo, como se vê da manifestação do Deputado relator da MP 232/04 (hoje revogada), entendeu legítima, tanto que, segundo os jornais,

teria acordado com o Secretário da Receita Federal em elevar de 32% para 40% a base de cálculo do Imposto sobre a Renda destas pessoas jurídicas, para que paguem tributo mais elevado do que as demais, que continuariam sujeitas a imposto calculado sobre uma base de apenas 32%.

Ora, se o Congresso Nacional e o Secretário da Receita Federal entendem que estas sociedades são legítimas - e pretendem, apenas, elevar a base de cálculo para determinação do Imposto de Renda como admitir que a autoridade administrativa, no uso da - abusiva - faculdade de interpretar a norma tributária, que o art. 116 do CTN, parágrafo único, lhe outorgaria, possa entender que tal desconsideração independa de providência legislativa do Congresso Nacional? Como é possível que funcionários subordinados à administração fazendária criem, para hipótese rigorosamente idêntica àquela que está sendo discutida no Congresso, sua própria solução legislativa, sem a participação do Parlamento, tributando como pessoa física sociedade que o Fisco e o Congresso entendem ser empresa, com regime jurídico e tributação pertinente a pessoa jurídica?

Nada mais inconstitucional, ilógico, irracional e conveniente que atribuir ao Executivo norma desse teor, que nulifica o princípio da legalidade e amesquinha o Poder Legislativo.

Por fim, duas rápidas considerações sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Se constitucional fosse - que não é a referida norma não tem eficácia imediata, pois depende de regulamentação procedimental por lei ordinária. A única tentativa de regulamentação deu-se por meio dos arts. 13 a 19 da MP 66/00, que, entretanto, foi repelida pelo Congresso Nacional, ainda em sua Comissão de Constituição e Justiça.

Assim, deixando de lado, apenas para argumentar, sua manifesta inconstitucionalidade, a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.

O segundo aspecto diz respeito à pretendida retroatividade da norma para atingir fatos passados. O princípio da irretroatividade é

cláusula pétrea no Direito brasileiro, estando o art. 5º, XXXVI, da CF, assim redigido: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Em Direito Tributário, só se permite a “benigna amplianda” a favor do contribuinte, como estatuído no art. 106 do CTN, cuja dicção é a seguinte:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Não há, pois, como pretender que norma ainda dependente de regulamento processual a ser elaborado seja dotada de efeitos retroativos e alcance situações pretéritas. A irretroatividade, neste caso, fulmina qualquer pretensão desta natureza.

Por todos os aspectos aqui expostos, entendemos que a ADIn 2446/600, proposta pela CNC, merece ser acolhida, com declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/01, pois - sobre ferir a segurança jurídica (art. 5º, *caput*, da CF); violentar a seção “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, estreitando de forma inadmissível e injurídica seu espectro; implodir os princípios da reserva formal da lei tributária, tipicidade fechada e estrita legalidade, substituindo-os pelo princípio do palpite fiscal; fazer com que, no acender das luzes da hipertrofia do poder decisório da Receita Federal, dê-se o curto-circuito definitivo nos princípios democráticos e da cidadania - todo o dispositivo (se constitucional fosse, que não é) depende de disciplina a ser instituída por lei ordinária, não produzida, ainda, pela Casa das Leis, sendo, portanto, de eficácia inexistente.

Entendemos, pois, como parcela considerável da doutrina pátria, que tal norma está maculada do vício maior e insanável de nulidade, dada a sua manifesta inconstitucionalidade.

2.4. A garantia constitucional de liberdade de profissão e a desconsideração dos serviços prestados por empresas ou pessoas físicas

A Constituição Federal é de particular clareza ao determinar no inciso XIII do art. 5º que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”, continuando, no art. 170, *caput* e inciso IV, a declarar que:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

IV - livre concorrência;

E no parágrafo único que “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”. Finaliza com o art. 174, *caput*: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Tais disposições garantem a todos os cidadãos e residentes no País o direito de (i) liberdade de exercício de qualquer profissão lícita, (ii) liberdade de constituir empresa para exercício de qualquer atividade; e (iii) nos casos de necessidade de qualificação profissional ou econômica, o preenchimento de requisitos legais.

Os princípios constitucionais, portanto, impõem o absoluto respeito ao direito de se exercer qualquer profissão ou atividade, individual ou empresarial, sem limitações e sem necessidade de autorização de órgãos públicos, ressalvando-se àquelas atividades

cuja regulamentação está a exigir qualificação técnica (advocacia, medicina, etc.) ou econômica (instituições financeiras), nestes casos, devendo a lei definir as condições para o exercício pessoal - ou através de sociedades - da atividade escolhida.

Em outras palavras, não podem, o Estado, o Poder Público, os Governos e a Administração, proibir qualquer atividade ou exercício profissional, na forma escolhida pelo cidadão ou residente, *desde que tal atividade não esteja vedada pela Lei Suprema* ou, nos casos de qualificação técnica ou econômica, pelas leis explicitadoras da Constituição.

Tais disposições da Lei Maior, à nitidez, não estão sujeitas a quaisquer disposições de leis infraconstitucionais, visto que a estas cabe apenas explicitar o que na Lei Maior contido estiver, e, jamais, subordinar a Lei Maior aos humores do legislador menor.

De longe, não podem tais princípios estar subordinados a critérios impositivos de autoridades do Executivo, principalmente para efeitos de afastá-los, estabelecendo elas requisitos próprios e pessoais.

Nesta primeira questão preliminar, é de se considerar que a Consultente, rigorosamente, no exercício de suas atividades, contratou com terceiros - pessoas jurídicas ou físicas autônomas - a prestação de serviços para as atividades que, nas suas especialidades, exercem, com exclusiva opção, não podendo esses prestadores de serviços serem considerados empregados da Consultente como pretendeu a fiscalização.

Neste particular, deve-se lembrar que o Governo Federal, na administração do excelente Secretário da Receita Federal que foi Everardo Maciel, estimulou os profissionais liberais e agentes autônomos a constituírem empresas sujeitas ao regime do lucro presumido, como meio de reduzir a informalidade no País.

Desta forma, nada obstante o limite que foi sendo gradativamente elevado até chegar a R\$ 48 milhões de faturamento anual, o ex-secretário conseguiu trazer para a formalidade grande parte de empresas informais, sobre ter mais de 90% de todas as sociedades brasileiras subordinadas a tal regime simplificado.

A técnica adotada para “formalizar” grande parte de empresas informais foi tomar a tributação mais atraente e menos elevada, com o que - apesar de estarem sujeitas a uma gama maior de espécies tributárias (PIS, COFINS, Imposto de Renda, ISS ou ICMS e IPI, contribuições especiais, taxas municipais, etc.) - a somatória de todas as incidências implicariam uma incidência menor do que apenas o recolhimento do Imposto de Renda e da contribuição previdenciária, se estivessem no regime de autônomos ou de empregados.

É que elevada carga tributária incidente sobre autônomos e empregados é a mais alta do mundo para a classe média, pois um cidadão que ganha em torno de 600 euros já entra na faixa de 27,5% de imposto sobre a renda.

Desta forma, não poderá a fiscalização considerar como empregados da Fundação as empresas e as pessoas físicas autônomas prestadoras de serviços que optaram por exercer sua profissão, ou prestar serviços, sem vínculo empregatício.

As conclusões extraídas pela fiscalização distanciam-se da verdade material, emprestam aos fatos interpretação meramente econômica, desconsiderando institutos de direito privado em total desobediência aos arts. 109 e 110 do CTN, violam direitos fundamentais, tais como a liberdade de contratar (art. 5º da CF), o livre exercício profissional (art. 5º, XIII, CF), a livre iniciativa (art. 170, parágrafo único, CF), além de violarem os princípios da estrita legalidade (art. 150, I, CF) e da tipicidade que informam o Direito Tributário.

2.5. As presunções e o princípio da legalidade em matéria tributária

A figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento jurídico, inserindo-se na categoria dos meios de prova, podendo ser assim definida de forma clássica: “é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido”. Servem, portanto, as presunções de instrumento para passar de um fato conhecido para outro desconhecido, provando-se desta forma esse último.

Assim, ocorre na presunção a fixação de uma verdade hipotética em relação a certos fatos, posto que não é provada por meios diretos.

Cumpra deixar nítido, preliminarmente, que nas presunções estamos perante certo tipo de correlação que se instaura entre dois planos distintos: o plano de existência dos fatos e o plano dos meios de prova destes fatos.

Na presunção, admite-se com força probante de certos fatos a ocorrência de outros definidos pela legislação. Acentue-se, porém, que este segundo fato (que, uma vez ocorrido e por força da norma que estabeleça a presunção, autoriza considerar outro fato como ocorrido) deve apresentar algum relevante grau de significância em relação ao outro.

Explicamos a noção. Toda norma atribui a certos fatos determinadas conseqüências, por força do princípio da imputação. Estas conseqüências somente serão deflagradas (a norma somente incidirá) se e quando ocorrer o fato hipoteticamente descrito. Para se operar esta incidência, mister se faz a prova (demonstração) da ocorrência de fato que figura como pressuposto normativo, sem o que não haverá incidência.

Porém, nem sempre há condições absolutas de integral demonstração da ocorrência do fato descrito, embora seja possível identificar alguns eventos que, por apresentarem íntima correlação com o fato descrito, indicam, necessariamente, a sua existência. Estes fatos, portanto, apresentam tal grau de significância em relação ao fato descrito e coexistem com ele de forma constante, que isso permite ao legislador “presumir” que, sempre que certos eventos ocorram, se entenda comprovado o fato descrito.

Por esta razão é que a doutrina coloca como base da presunção o princípio do *quod plerumque fit*. Ou seja, certos eventos, normal e constantemente, decorrem ou implicam em certos fatos, sendo por isso possível considerar que estes ocorreram se forem demonstráveis. Dá-se uma verdadeira “extensão de uma probabilidade”.

Porém, este passo - do fato conhecido para o desconhecido - somente pode ser dado quando houver suficiente *correlação de*

significância, que permita afirmar, com elevado grau de segurança, que o fato desconhecido ocorreu, mesmo que não se dê sua prova cabal e direta.

Caso não exista essa correlação substancial entre fato conhecido e fato desconhecido, a imputação da consequência jurídica ao fato conhecido *não se dará por presunção*, mas por força de outra figura jurídica, que é a da *ficção*.

Na ficção, o plano da existência do fato deixa de ter relevância, sendo suficiente para a incidência da norma que ocorra o fato conhecido, imputando-se-lhe todas as consequências ao desconhecido, mesmo que este efetivamente não tenha ocorrido.

No Direito Tributário, entretanto, as presunções não podem servir de suporte para a exigência de tributos.

Tendo presente que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e que este comporta prova, *qualquer tentativa de aplicação de presunção ou ficção jurídica para exigência de tributo é inadmissível em matéria tributária*.

Os arts. 113 e 114 do CTN estão assim conformados:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Aliás, isso é uma decorrência do próprio princípio da tipicidade em matéria fiscal, segundo o qual o tributo só nasce quando ocorrem os fatos expressamente previstos, cumprindo, portanto, à entidade que se julga credora provar que o fato gerador ocorreu.

O fato gerador de um tributo deve corresponder à hipótese constitucional e às normas gerais complementares. Sempre que as normas maiores são desrespeitadas, as normas desrespeitadoras ou, na sua ausência, o entendimento flexível, no caso, as presunções, não podem prevalecer, sob pena de violação das normas consagradas dos princípios: a) legalidade e da tipicidade da tributação; b) da conformação da própria natureza jurídica do tributo.

Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação surgem exatamente para manter o equilíbrio e a segurança da norma, e dos direitos e garantias do contribuinte, nos termos do art. 5º, II, e art. 150,1, ambos da CF.

No caso da Consulente, simples afirmação de que teriam ocorrido artifícios quanto à contratação de terceiros para a prestação de serviços, que no entendimento da fiscalização deveriam ser empregados da Fundação, em total violação dos direitos fundamentais de liberdade de profissão, garantidos pela Constituição, demonstra a exigência de tributos por presunção e que a situação de “omissão” não se configurou e, portanto, não pode ter qualquer vinculação de obrigatoriedade com o fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, não sendo possível prevalecer o lançamento nos valores e forma constantes das autuações e notificações de lançamento.

Em nosso sistema tributário, foi reservada exclusivamente à lei a definição dos elementos e notas características *do tipo legal tributário que é cerrado, exigindo subsunção do fato a norma legal*, de forma exaustiva, sendo vedado ao aplicador do direito substituir o legislador pelo emprego da analogia.

Assim, por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, o surgimento da obrigação tributária depende da realização em concreto daquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência para que o tributo seja exigido, conforme disposições expressas do CTN (arts. 113 e 114).

Não se configurando os requisitos legais, a exigência do débito fiscal se torna ilegítima, devendo ser anulado o lançamento.

2.6. A natureza jurídica das contribuições sociais e os institutos da prescrição e decadência

A Constituição Federal de 1988 consagrou a natureza tributária das contribuições sociais, submetendo-as ao tratamento constitucional previsto para os tributos, nos termos definidos no art. 149, na Seção I, do Capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. Remissão por igual ocorre no Capítulo “Da Seguridade Social”, no art. 195, §§ 4º e 6º, combinado com os arts. 154, I, e 150, III, b.

O art. 149 ao fazer remissão ao art. 150, I e III, da CF, define a natureza tributária da contribuição social, posto que a norma está inserida no título, capítulo e seção reservados à Tributação e ao Sistema Tributário Nacional no atinente a princípios, limitações, espécies e pessoas políticas tributantes.

O art. 195, ao dispor sobre a Seguridade Social, também vinculou as contribuições sociais às regras tributárias, à medida que em seu § 4º faz remissão ao art. 154, I.

Da mesma forma, o § 6º do art. 195, que determina a anterioridade trimestral, ao fazer expressa menção ao art. 150, III, b (princípio da anterioridade plena), confirmou a natureza tributária das contribuições sociais.

O fato de estar disciplinada a matéria no Capítulo da Ordem Social não retira a natureza tributária das contribuições sociais, que passaram a se submeter ao regime jurídico tributário a partir da Constituição Federal de 1988.

Parte da doutrina entendia que as contribuições sociais, por não estarem no elenco do art. 145 da CF, não possuíam natureza tributária. Esse argumento, contudo, não prevaleceu. As contribuições sociais não figuram no art. 145 não porque não sejam tributos, mas porque se inserem exclusivamente na competência impositiva da União.

O STF, por unanimidade, seguindo o voto do Ministro Moreira Alves, relator do RE 146.733-9, não só *reconheceu serem as contribuições sociais tributos*, como admitiu que referidas *contribuições podem ter fato gerador idêntico ao dos impostos*, residindo

o elemento distintivo daquela espécie tributária *na destinação e vinculação*.

A esse mesmo entendimento, no plano da reflexão acadêmica, já se encaminhava a doutrina para idêntica solução, por ocasião do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, pelo Centro de Extensão Universitária, em outubro de 1992, em que se indagou sobre a natureza jurídica das contribuições sociais, tendo o plenário chegado à seguinte conclusão: “À Luz da Constituição de 1988, todas as contribuições sociais mencionadas nos arts. 149 e 195 ostentam a natureza tributária” (maioria).

A posição majoritária entre os juristas e a unanimidade da Suprema Corte recolocaram a natureza fiscal das contribuições sociais em seu devido lugar, com o que a teoria surgida e pretorianamente consagrada após a EC nº 8/77 (RE nº 86.595) de que tinham deixado de ser tributos foi afastada, em face da Constituição de 1988.

À luz da CF e do entendimento da Suprema Corte, portanto, as *contribuições sociais têm natureza tributária* e como tal devem atender aos princípios constitucionais aplicáveis aos tributos.

Com efeito, a exigência do art. 146 da CF, no que concerne às normas gerais de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, é de sua disciplina estar configurada em lei complementar.

Em Direito Tributário, nas hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é *explicitador da Lei Maior*. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte.

A lei complementar é, portanto, norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária.

Desta forma, o fato de o Constituinte ter incluído, entre os princípios gerais que regem o sistema tributário, a exigência de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos, obrigação, lançamento, crédito, *prescrição* e *decadência*, deixa nítido o escopo de

fixar balizamentos destinados a harmonizar a estrutura tributária da federação, evitando conflitos entre as unidades que a compõem e ofertando garantia do contribuinte.

Essa função balizadora da lei complementar tem sido intensamente destacada na doutrina, especialmente por um dos subscritores do presente, cujo pensamento encontra-se resumido em seu livro *Sistema Tributário na Constituição de 1988* (São Paulo: Saraiva, 1989. p. 86).

Desta forma, toda vez que a Constituição exigir para aprovação de determinada matéria lei complementar, estará impondo ao legislador determinados critérios para o veículo legislativo e maior dificuldade para regular a matéria, nos termos do art. 69 da CF - “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta” -, não podendo a lei ordinária estabelecer normas de incidência em relação a matérias *reservadas a lei complementar* pela Constituição Federal, sob pena de ilegalidade.

A Constituição Federal, em seu art. 146 exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária quanto a obrigação lançamento, crédito, prescrição e decadência. Em tais matérias, a lei complementar estabelece os *limites de atuação*, não podendo a lei ordinária discipliná-las, sob pena de violação da norma constitucional.

Ocorre que a Lei nº 8.212, de 24.7.1991, que disciplina a Organização da Seguridade Social, em seu art. 45 dispõe sobre o prazo para constituição de seus créditos nos seguintes termos:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Trata-se de veículo legislativo inadequado para legislar sobre a *decadência*, ou seja, o prazo para constituição do crédito tributário,

pois sendo a Lei nº 8.212/91 ordinária, ela é veículo inadequado para legislar sobre a matéria. À luz da Constituição Federal, a exigência para disciplinar a matéria é de lei complementar, como expressamente, determina o art. 146, III, *b*.

O fato de o constituinte ter incluído, entre os princípios gerais que regem o sistema tributário, a exigência de lei complementar para disciplinar a *decadência* deixa claro o objetivo da norma de fixar balizamentos destinados a harmonizar a estrutura tributária da Federação, evitando conflitos entre as unidades que a compõem e ofertando garantias ao contribuinte.

Deve-se observar ainda, que, sendo a *decadência* instituto que implica no perecimento do direito, pela ausência de seu exercício no prazo legal, seu prazo é extintivo do direito, pelo simples decurso de prazo, ante a inércia de seu titular, a partir *da data em que ocorreu o fato gerador*, que à luz da norma tributária, deu nascimento a esse direito.

Trata-se, portanto, de uma *limitação ao poder de tributar*, que também exige lei complementar para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, razão pela qual não poderia ser disciplinada por lei ordinária.

Assim, a partir da promulgação da Constituição Federal, em outubro de 1988, tanto a *decadência* como a *prescrição* devem ser disciplinadas em lei complementar, nos termos do art. 146, III, *b*, da CF.

Ora, a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária e, portanto, não poderia invadir o campo próprio da lei complementar, não tendo força suficiente para, alterando o art. 150, § 4º, do CTN, alargar para dez anos o prazo decadencial, como pretendeu com o art. 45.

Esse entendimento que prevalece no Judiciário, como se vê do acórdão do TRF da 4ª Região, o qual, apoiado na jurisprudência do STF, decidiu a Arguição de Inconstitucionalidade nº 2000.04.01.092228-3/PR nos termos seguintes:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CAPUT DO ART. 45 DA LEI 8212/91.

É inconstitucional o *caput* do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

Desse julgado, merece destaque o seguinte trecho do voto do relator, o eminente Juiz José de Alencar Cruz:

Em suma, francamente, não vejo como prestigiar a relativa presunção de constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, nem mesmo a pretexto de interpretá-lo conforme a Constituição, pois invadiu área reservada à lei complementar, vulnerando dessa forma o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

Por fim oportuno assinalar que a exigência de lei complementar para determinadas matérias, dentre as quais a *decadência tributária*, não é obra do acaso feita pelo poder originário. Sua razão de ser está na relevância destas matérias, e exatamente por isto sua aprovação está condicionada necessariamente ao quorum especial (art. 69 da CF), ao contrário da lei ordinária (art. 47 da CF).

Nessas condições, declaro a inconstitucionalidade da expressão do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91 com efeito *ex nunc* e eficácia inter partes.

Também na esfera administrativa prevalece este entendimento, como se vê dos seguintes julgados:

CLS - Decadência - Aplicação do CTN - Inaplicabilidade da Lei 8.212/91 - Improcedência do Lançamento - Sendo indiscutível, sob a égide da Constituição Federal de 1988, o caráter tributário das contribuições de seguridade social, inclusive à vista das reiteradas decisões do plenário do Supremo Tribunal Federal a esse propósito, *não pode a lei ordinária, veicular norma de decadência, afastando regra do CTN, formalmente lei complementar, a quem o Estatuto Supremo conferiu o dever de tratar a matéria* (Recurso 122.364, 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rei. Cons. Luiz Martins Valério, Acórdão 107-06005, sessão de 08.6.2000, grifamos).

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - 0 ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa e a terceiros não se transfere. Excepciona-se do art. 150, § 4º, do CTN, a hipótese de inexistência de antecipação de pagamento de tributos por parte da pessoa obrigada que, previamente, não levou à autoridade administrativa todas as informações pertinentes à ocorrência do fato gerador (ausência de colaboração a que, por lei, estava obrigada) [...]. *A teor do art. 146, II, b, da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente, sobre a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 485, caput e inciso I, ter prescrito o prazo decadencial para as contribuições sociais, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, está eivada de vício de inconstitucionalidade. Vale dizer, a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar* (Recurso nº 118.017, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rei. Cons. Neicyr de Almeida, Acórdão nº 103-19879, sessão de 23.02.1999, grifamos).

Portanto, é de rigor o reconhecimento da extinção do direito do INSS de constituir o crédito tributário de período superior ao prazo de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador, se a Consulente não estivesse amparada pela imunidade tributária, pela sua natureza de entidade imune.

Por todo o exposto, passamos a responder, objetivamente, as indagações da Consulente.

1) A Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o art. 116, parágrafo único, do CTN, para introduzir a chamada norma anti-elição, se constitucional fosse - que não é - não tem eficácia imediata, ou seja, *não é auto-aplicável* - pois depende de regulamentação procedimental por lei ordinária -, não podendo ser aplicada como pretende a fiscalização ao desconsiderar as empresas e pessoas físicas autônomas prestadoras de serviços à Consulente, para considerá-las empregadas da Fundação, para efeitos de exigência de contribuições sociais e penalidades aplicáveis, representadas pelas multas e demais acréscimos legais.

Tal conclusão não foi embasada em provas, mas em meras presunções de que teria ocorrido relação empregatícia entre as prestadoras de serviço.

As conclusões extraídas pela fiscalização distanciam-se da verdade material, emprestam aos fatos interpretação meramente econômica, desconsiderando institutos de direito privado (arts. 109 e 110 do CTN), violam direitos fundamentais, tais como a liberdade de contratar (art. 5º da CF), além de violarem os princípios da estrita legalidade (art. 150, I, CF) e da tipicidade que informam o direito tributário.

A inconsistência e falta de razoabilidade das presunções estabelecidas pela Fiscalização podem ser constatadas pelo exame dos documentos que comprovam a efetiva prestação de serviços, não podendo ser desconsiderados os negócios efetivamente celebrados, em cumprimento aos objetivos institucionais da Consulente, reconhecida, inclusive no exterior, por sua atuação no ramo das ciências médicas e divulgação de pesquisas para a saúde pública, através de cursos que promove com terceiros.

Tais fatos por si só já seriam suficientes para descaracterizar por completo o *vínculo empregatício* para efeitos de exigência da contribuição previdenciária, que tem como pressuposto a relação empregatícia.

O princípio da legalidade, consagrado no art. 150, I, da CF, impede que o tributo seja exigido em situações que não se compadeçam com a materialidade descrita na Lei Maior.

O art. 170, II, da CF consagra a *liberdade de iniciativa* e de concorrência, e o parágrafo único do art. 170 assegura a todos o livre exercício de atividade profissional, de forma que é lícito às partes promover e gerir livremente suas atividades profissionais.

Os arts. 109 e 110 do CTN impedem que a legislação tributária desvirtue o conteúdo dos institutos de direito privado, como pretendeu a Fiscalização ao desconsiderar os contratos firmados entre a Consulente e suas contratadas.

O princípio da legalidade, inserto no art. 150, I, da CF, e o art. 97 do CTN são imperativos quando determinam ao legislador

que defina os *elementos essenciais* na instituição e majoração de tributos.

Assim, somente a lei proveniente do Legislativo é fonte formal para criação da obrigação tributária, e não a presunção dos agentes da Administração. Tanto é assim que, na tentativa de atribuir prerrogativa à Administração, foi alterado o art. 116 do CTN pela Lei Complementar 104/01, a pretexto de se instituir uma norma geral anti-elisão.

Além de manifestamente inconstitucional por implicar ostensiva violação ao Estado de Direito, à separação de Poderes e ao princípio da legalidade que rege a tributação, a referida norma não poderá dar respaldo ao entendimento fiscal, por falta de regulamentação.

Trata-se de norma de eficácia limitada que não está, em si só, revestida de eficácia plena, a qual somente adquirirá no momento em que for editada lei ordinária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN. Faltando-lhe, portanto, a plenitude de seus efeitos, a autoridade administrativa não poderá praticar ato de desconsideração com fundamento no referido dispositivo.

2) Não. Conforme mencionado no quesito nº 1, a Constituição Federal assegura garantia a direitos fundamentais, tais como a liberdade de contratar (art. 5º), o livre exercício profissional (art. 5º, XIII), a livre iniciativa (art. 170, parágrafo único), além dos princípios da legalidade e da tipicidade (art. 150, I) que informam o Direito Tributário.

Assim, não poderá a fiscalização considerar empregados da Consulente as empresas e as pessoas físicas prestadoras de serviços que optaram por exercer sua profissão ou atividade e prestar serviços de forma autônoma, sem vínculo empregatício.

As conclusões extraídas pela fiscalização distanciam-se da verdade material, emprestam aos fatos interpretação meramente econômica, deixando de observar os institutos de direito privado em total desobediência aos arts. 109 e 110 do CTN.

3) Não. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerada que regem a tributação não permitem presunções que sirvam de suporte para a exigência de tributos.

A obrigação tributária somente nasce com a ocorrência do fato gerador, na forma configurada pela lei (arts. 113 e 114 do CTN). Qualquer tentativa de aplicação de presunção ou ficção jurídica para exigência de tributo é inadmissível em matéria tributária.

Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação surgem exatamente para manter o equilíbrio e a segurança jurídica dos contribuintes, assegurados constitucionalmente.

4) A lei ordinária não poderá dispor sobre prescrição e decadência, por força do art. 146, III, da CF, que exige para disciplinar a matéria lei complementar.

É, portanto, de rigor a aplicação do prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para a constituição do crédito tributário (art. 150, § 4º, CTN) pelo INSS.

É esse o nosso entendimento, S.M.J.