



# INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE

OF-DIPRE-017/2017

CPIPREV  
000184

Brasília, 06 de julho de 2017.

Ao

Exmo. Senador da República Sr. Paulo Paim  
Presidente da CPIPREVI

**INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE (IPM)**, associação civil sem finalidade lucrativa e reconhecida como de utilidade pública e assistencial, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 60.967.551/0001-50, em atendimento a solicitação de V. Exa., vem, a seguir, apresentar por escrito, respostas aos questionamentos do Requerimento nº 202/2017 desta Comissão.

1. O IPM não possui débitos relativos a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição para o Lucro Líquido – CSLL e Contribuição ao PIS-PASEP inscritos em dívida ativa. A bem da verdade, o IPM sequer possui débitos referente as estas contribuições.

2. Quanto às contribuições previdenciárias, os débitos inscritos em dívida ativa, totalizam o valor de R\$ 793.932.575,57<sup>1</sup> (setecentos e noventa e três milhões, novecentos e trinta e dois mil, quinhentos e setenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos), valor integralmente garantido por penhoras e assim distribuídos:

<sup>1</sup> Atualizados até 04.07.2017.

Subsecretaria de Apoio às Comissões  
Especiais e Parlamentares de Inquérito  
**RECEBI O ORIGINAL**  
Em 13 / 07 / 17 às 12h14 horas  
Nome: [assinatura]  
Matrícula: 232865



Número da NFLD	Valor inscrito (em reais)
35.455.089-6	7.555.666,54
37.011.371-3	12.227.364,04
37.011.372-1	13.003.019,71
35.455.080-2	16.277.586,85
35.455.081-0	370.659.307,98
37.011.373-0	374.206.630,45

3. No que se referem aos fatos geradores, bem como os valores originários de tais débitos, temos que:

- a) NFLD 35.455.089-6: contribuição previdenciária patronal incidente sobre serviços prestados por terceiros no período de 01.12.1999 a 31.10.2003. Valor originário: R\$ 7.095.510,17;
- b) NFLD 37.011.371-3: contribuição previdenciária patronal relacionada às bolsas de estudos concedidas aos empregados e dependentes, relativas ao período de 11/2003 a 09/2006. Valor originário: R\$ 9.450.401,39;
- c) NFLD 37.011.372-1: contribuição previdenciária incidente sobre vale refeição in natura e cesta básica (ausência de inscrição no PAT), referente ao período de 11/2003 a 09/2006. Valor originário: R\$ 8.268.977,97;
- d) NFLD 35.455.080-2: contribuição previdenciária incidente sobre valores pagos a título de bolsas de estudo concedidas a empregados e seus dependentes, relativos ao período de 12/1999 a 12/2002. Valor originário: R\$ 14.828.390,30;



## INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE

OF-DIPRE-017/2017

e) NFLD 35.455.081-0: contribuição previdenciária incidente sobre folha de salários referente ao período de 12/1999 a 12/2003. Valor originário: R\$ 311.171.234,99;

f) NFLD 37.011.373-0: contribuição previdenciária incidente sobre folhas de salários referente ao período de 11/2003 a 11/2006. Valor originário R\$ 244.981.492,65

4. Todos os débitos mencionados estão em discussão judicial, sendo que os principais argumentos deduzidos, em apertada síntese, podem ser assim resumidos:

- a) Tendo em vista que os supostos atos de desvio de finalidade teriam sido praticados em 1999, a suspensão da imunidade não poderia alcançar exercícios posteriores. O cancelamento (ou melhor, suspensão da imunidade) se limita ao tempo que a entidade tenha cometido alguma irregularidade. Ressalte-se que no período de 2000 a 2006 não foram encontradas quaisquer irregularidades nas contas do IPM que elidissem sua condição de imune; e
- b) Especificamente com relação ao período de 2004 a 2006, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional considerou ilegítima as cobranças conforme Nota PGFN/CAT/ 767/2014

5. Para melhor compreensão da fundamentação jurídica sustentada pelo Instituto Presbiteriano Mackenzie, cabem algumas considerações quanto aos argumentos referidos nos itens do parágrafo anterior.



6. A imunidade do IPM foi suspensa em 2004, após processo fiscalizatório conduzido pela Secretaria da Receita Previdenciária. Considerou-se que o Instituto haveria infringido as determinações legais de fruição de imunidade ao repassar montante de R\$ 1.300.000,00 à Igreja Presbiteriana, para dar seguimento a Convênio celebrado entre eles com o intuito de promover cursos de educação teológica.

7. No entendimento da Autoridade Fiscal, tal repasse não seria condizente com os objetivos institucionais do IPM, caracterizando desvio de finalidade. Foi lavrado então, o Ato Cancelatório de Imunidade e, na sequência, as NFLDs supramencionadas, abrangendo todo o período de 1999 a 2006. Ressalte-se que todas as notificações se baseiam exclusivamente na suspensão da imunidade do Instituto.

8. Ao analisarmos a questão do modo mais aprofundado, verificamos que à época da emissão do Ato Cancelatório, o IPM foi fiscalizado não apenas pela Secretaria da Receita Previdenciária, mas também pela Secretaria de Receita Federal, órgãos unificados em 2007 e conhecidos hoje como Receita Federal do Brasil.

9. Apesar de se debruçarem sobre os mesmos fatos e objetivarem a verificação de requisitos idênticos, a Secretaria da Receita Previdenciária e a Secretaria da Receita Federal chegaram a conclusões diametralmente opostas.

10. Enquanto uma atestou o cumprimento dos requisitos, convalidando a imunidade do IPM, a outra entendeu que os repasses não estavam de acordo com os objetivos da instituição gerando os débitos ora discutidos. Dito de outro modo, dentro do que hoje é um órgão único, convivem interpretações absolutamente divergentes sobre os mesmos fatos.



11. Além da falta de uniformidade de entendimento dentro de um mesmo órgão da Administração Pública, as autuações que geraram os débitos referentes as inscrições em dívida ativa ora debatidas, padecem ainda de outros erros, sendo o principal deles a delimitação da extensão dos efeitos do Ato Cancelatório de imunidade.

12. A legislação tributária é bastante clara ao determinar que, uma vez constatado descumprimento de requisitos para a fruição de imunidade pelo contribuinte, **a suspensão de gozo do benefício constitucional está limitada ao período em que constatado tal descumprimento**, não podendo se estender a exercícios passados e muito menos posteriores.

13. Disposições legais nesse sentido são inúmeras, e podem ser encontradas nos seguintes artigos: art. 14, § 1º do CTN; arts. 12,13 e 14 da Lei 9.532/1997; art. 32, § 1º da Lei 9.430/1996; art. 32, § 1º da Lei 12.101/2009; art. 48, § 1º do Decreto 8.242/2014. Além disso, doutrina e jurisprudência são uníssonas ao confirmar tal delimitação.

14. Não há autorização, portanto, para “cancelamentos” de imunidade por prazos indefinidos ou por prazo diferente do exercício no qual houve a infração legal. No caso do IPM, se houvesse tido qualquer tipo de desrespeito à legislação em razão do referido Convênio, esta infração teria seu começo e fim no exercício de 1999.

15. No entanto, a Autoridade Fiscal entendeu por bem utilizar esse suposto descumprimento ocorrido em 1999 para “cancelar” a imunidade do Instituto nos 7 anos seguintes, anos nos quais não houve qualquer transgressão às normas tributárias e foram concedidos mais de R\$ 578 milhões em bolsas de estudo.



16. Como já adiantado, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, instada pelo IPM, manifestou-se em 2014 quanto a delimitação dos efeitos do Ato Cancelatório e, apesar de não ser suficientemente clara sua posição com relação ao período até 2004, não poderia ser mais precisa quanta a impossibilidade de extensão dos efeitos da suspensão da imunidade para os anos de 2004 a 2006.

17. Na nota PGFN nº 767/2014, a Procuradoria é expressa ao delimitar que, relativamente aos períodos posteriores ao Ato Cancelatório, a imunidade do IPM seria inquestionável caso o Instituto tivesse obtido novo CEBAS.

18. Tendo em vista a obtenção do CEBAS pela publicação da Resolução nº 7/2009, não restam dúvidas quanto ao reconhecimento expresso do gozo da imunidade pelo IPM no período de 2004 a 2006.

19. Como se pode perceber, se é óbvio o erro na cobrança de contribuições previdenciárias do IPM entre 2000 e 2003, é ainda mais óbvio o erro das exigências relativas ao período de 2004 a 2006, pois a própria PGFN reconhece expressa e categoricamente ser indevida qualquer cobrança se fundamentada apenas na anterior suspensão da imunidade da instituição.

20. Ao analisar o caso do IPM para a lavra de parecer, o Professor Carlos Ayres Britto, foi categórico ao afirmar a impossibilidade da extensão dos efeitos de Ato Cancelatório para além de exercício durante o qual tenha havido descumprimento das determinações legais. Apesar de já apresentado anteriormente, anexamos também nessa oportunidade o referido parecer (**Doc. 1**).

21. Em vista de tudo quanto exposto, o IPM reafirma sua posição de fiel cumpridor de todas as obrigações tributárias que lhe são legalmente impostas. Refuta, igualmente a condição de grande devedor do Sistema Previdenciário.



## INSTITUTO PRESBITERIANO MACKENZIE

OF-DIPRE-017/2017

irresponsavelmente a ele imputada pelas autoridades fazendárias, porquanto não reconhece em absoluto, a alegórica dívida de R\$ 793 milhões.

Sendo os esclarecimentos que cumpria prestar, o IPM permanece à disposição de V. Exa. para o que mais for necessário.




**José Inácio Ramos**  
Diretor-Presidente



**Antônio Cesar Araújo Freitas**  
p/p Conselheiro



**Roberto Tambelini**  
Consultor Jurídico



**Eduardo A. Salgado Felipe**  
Procurador Judicial



## A SITUAÇÃO JURÍDICO-SUBJETIVA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUANTO À IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

– O regime constitucional dos atos administrativos de suspensão do gozo privado de imunidade da contribuição previdenciária

**Natureza do estudo:** parecer jurídico

**Parecerista:** Carlos Ayres Britto

**Consulente:** Instituto Presbiteriano Mackenzie





**Parecer Jurídico**

**SUMÁRIO:** 1. A natureza do estudo. 2. O consulente e sua consulta. 3. O quadro factual-jurídico subjacente à consulta. 3.1. Narrativa Central. 3.2. Narrativa complementar. 4. Os quesitos do consulente. 5. Aclaramento prévio: a adstrição do presente parecer à questão dos efeitos temporais do “Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004”. 6. A matriz centralmente constitucional e complementarmente legal da imunidade de contribuição para a seguridade social (no caso, imunidade favorecedora das instituições de educação que se caracterizem como entidades beneficentes de assistência social, tão sem fins lucrativos quanto privadas). 6.1. A imunidade de que trata a consulta como situação jurídico-subjetiva de escape ao poder estatal de instituir “contribuição para a seguridade social” e “impostos sobre” “patrimônio, renda ou serviços” dos particulares”. 6.2. As imunidades de que trata a consulta como tipos de direito fundamental dos seus destinatários e como vedação ao Estado. 6.3. O significado e o sentido das duas tipologias de imunidade a que se refere a consulta. 7. O âmbito material de incidência da lei e dos atos de sua regulamentação/execução em tema de imunidade de contribuição previdenciária. 8. Os limites ontológicos, teleológicos e semânticos da lei em face do Magno Texto Federal e dos atos de regulamentação/execução da lei em face dela própria. 8.1. A limitabilidade



000009

congénita da lei em face da Constituição. 8.2. A limitabilidade congênita dos atos de regulamentação/execução da lei em face dela própria. 9. A decisiva distinção entre pré-excluir a incidência de contribuição para a seguridade social e estabelecer os requisitos a preencher pela entidade teoricamente destinatária de tal imunidade. 10. O pleno atendimento, pelo Mackenzie, dos requisitos legais para a fruição da imunidade do artigo constitucional de nº 195, § 4º, antes da entrada em vigor da Lei nº 12.101/2009. 11. A vigência temporal da suspensão da imunidade, veiculada pelo Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004. 11.1. O § 4º do art. 55 da Lei 8.212/91 e seu vínculo funcional com as instruções normativas do INSS. 11.2. A questão da vigência temporal do concreto Ato Cancelatório da imunidade de que desfrutava o Mackenzie. 12. Respostas aos quesitos do consulente. 13. Fecho.



## 1. A natureza do estudo

1.1. O estudo que ora inicio tem caráter próprio: cuida-se de parecer jurídico. **Parecer jurídico, no sentido técnico de exame e descrição puramente objetivos do regime de Direito desse ou daquele tema ou então dessa ou daquela relação jurídica em concreto.** Sem se confundir, todavia, com decisão judicial. Menos ainda com postulação advocatícia perante qualquer instância pública ou mesmo particular.

1.2. Quanto ao conceito de regime de Direito ou regime jurídico propriamente dito, não é ele senão **o modo normativo de ser de qualquer tema da vida que o Direito Positivo venha a tornar alvo de suas abstratas enunciações.** Venha a tornar alvo ou objeto desse ou daquele dispositivo em apartado, ou então já imerso no sistema de comandos em que ele, Direito Positivo, afinal se constitui. Direito Positivo ou Ordenamento Jurídico ou ainda “ordem jurídica”, para me valer da expressão que se lê na cabeça do art. 127 da Constituição brasileira de 1988.

## 2. O consulente e sua consulta

Já no que diz respeito à pessoa que me faz a consulta objeto do presente estudo, trata-se do **Instituto Presbiteriano Mackenzie** (doravante designado por **Mackenzie**), associação civil educacional sem fins lucrativos, declarada de utilidade pública, nos âmbitos federal, estadual e municipal, **como entidade beneficente de assistência social.** Consulta sobre o tema constitucional da imunidade de contribuições sociais, conferida pelo § 7º do art. 195 da Constituição Federal, às

entidades beneficentes de assistência social. Mais centralmente, o que interessa ao insigne consultante é saber dos limites temporais do ato administrativo de suspensão da encarecida imunidade. Saber se os efeitos desse tipo de ato estatal se estendem a exercícios financeiros diversos daquele em que o contribuinte foi administrativamente acusado de conduta incompatível com a prossecução do gozo da imunidade até então oficialmente reconhecida.

### 3. O quadro factual-jurídico subjacente à consulta

#### 3.1. Narrativa Central

3.1.1. Nesse contexto cognitivo da minha atuação como parecerista, qual a narrativa do ilustrado consultante? Que o Mackenzie teve contra si a lavratura de débitos de natureza tributária. Débitos que lhe foram imputados por efeito do “Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004”, expedido pela então Secretaria da Receita Previdenciária do Governo Federal. Dando-se que esse cancelamento se revestiu de caráter declaratório e teve data certa para entrar em vigor: o dia 29 de novembro de 1999, a partir do qual ele, Mackenzie, se viu privado da “isenção” (imunidade, em rigor de disposição constitucional-brasileira) de que desfrutava sobre contribuições previdenciárias.

3.1.2. Deu-se ainda que a Secretaria da Receita Previdenciária informou ao Mackenzie que a imunidade (agora sim) até então reconhecida pelo Fisco **havia sido objeto de suspensão. Não de cancelamento.** Uma suspensão que se impunha pelo fato de que ele, Mackenzie, no exercício de 1999, **celebrara convênio com diversos Seminários Presbiterianos. Convênio, a seu turno, que teve por objeto a comunhão de esforços entre os pactuantes para a promoção de um**



específico programa de educação teológica, disso resultando para o Mackenzie a obrigação de repassar R\$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos mil reais) em favor deles, Seminários pactuantes (todos mantidos pela Igreja Presbiteriana do Brasil, aclare-se). Mas um repasse de valores para finalidade certa: o pagamento de professores contratados para ministrar aulas e palestras no âmbito do mesmo programa de ensino teológico.

### 3.2. Narrativa complementar

3.2.1. Em complemento de sua narrativa, eis o que me informa o digno consulente:

I – ao ver do auditor-fiscal responsável pela condução do processo administrativo-federal, o repasse de recursos feito pelo Mackenzie aos referidos Seminários tipificou nítido ato de desvio de finalidade (art. 55, inciso V, da Lei nº 8.212/1991, até então vigente). Isso porque o Estatuto Social dele, Mackenzie, não previa a possibilidade de celebração dos convênios da espécie. Logo, **nessa ausência de previsão estatutária** residiu a motivação do Ato Cancelatório afinal expedido pela então Secretaria da Receita Federal (de cujas competências passou a se investir a Receita Federal);

II – todavia, um aspecto essencial ao deslinde da controvérsia tomou corpo: o convênio em questão se iniciou e se encerrou em 1999. Além do que a denunciada transferência de recursos para os Seminários somente ocorreu nos meses de junho e outubro desse mesmo ano de 1999. Equivocadamente, porém, a Receita Federal não se limitou a lançar as




contribuições previdenciárias atinentes a tal exercício financeiro (ano em que, supostamente, se dera o alegado desvio de finalidade) e pelos dois referidos meses. Não! Em pleno ano de 2004 veio a constituir créditos tributários referentes ao período de 11/1999 a 10/2003. E já em 2006, efetuou o lançamento das contribuições previdenciárias abarcantes do período de 11/2003 a 11/2006;

III – em palavras outras, a suspensão da imunidade tributária, que se deu por Ato Cancelatório de 2004, foi a **única motivação para a constituição dos créditos tributários nos exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006. Suspensão, de sua parte, fundamentada em alegado desvio de finalidade. Tanto quanto esse pretenso desvio se deu no exercício financeiro de 1999, e somente nele (meses de junho e outubro, exclusivamente).** Donde a questão central em que se debatem contribuinte e Fisco implicar a necessidade de resposta jurídica à seguinte pergunta: a expedição, em 2004, de ato “cancelatório” de imunidade fiscal, por irregularidade pretensamente ocorrida em 1999, autoriza a negação do direito à mesma imunidade em exercícios anteriores (2000 a 2003) e posteriores (2004 a 2006) a tal cancelamento? O ato administrativo-cancelatório produz automáticos efeitos retroativos e prospectivos, de forma a exonerar a Receita Federal do poder-dever de verificar, ano-a-ano, em processo administrativo regular, o cumprimento dos requisitos da fruição do direito constitucional à imunidade tributária?

#### 4. Os quesitos do consulente

4.1. Bem, à luz desse amplo cenário factual-jurídico, e certamente interessado em conhecer os lógicos desdobramentos de um tema que deita raízes na própria



Constituição Federal, o consulente me apresenta os seguintes quesitos:

I – cuidando-se de matéria de ordem constitucional, a imunidade tributária de uma entidade privada se expõe a cancelamento *sine die* por um ato administrativo, ou o que se admite é a suspensão do benefício por episódico descumprimento dos respectivos requisitos?

II – No caso de descumprimento pontual de requisito para o gozo da imunidade, a interrupção do benefício fica limitada ao tempo da incidência em tal descumprimento, ou se estende a exercícios posteriores? Exercícios em que se restaurou o regime de pleno cumprimento dos requisitos da espécie?

III – considerando o arcabouço normativo e jurisprudencial do Brasil, é válido interpretar a IN SRP nº 3/2005 tal como perpetrado pela fiscalização no caso concreto, de modo a admitir que o referido texto normativo permitiria a suspensão indistinta da imunidade em relação ao exercícios posteriores ao cometimento de eventual falta pelo contribuinte?

IV – O artigo 32 da Lei nº 12.101/2009 e o artigo 47 do Decreto nº 8.242/2014, ao definirem os termos inicial e final para suspensão da imunidade, inovaram a legislação então aplicável? Inovaram, ou apenas tornaram expresso algo já implícito em ambos os diplomas normativos? Se a resposta for pela inovação, seria o caso de aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional (CTN), menos restritivo da situação jurídico-subjetiva do contribuinte privado?





V - Se fosse admitida a hipótese de inovação à legislação perpetrada pelo artigo 32 da lei 12.101/2009 e artigo 47 do Decreto nº 8.242/2014, seria o caso de aplicação do artigo 106, II do CTN, eis que a penalidade cominada seria, pela nova legislação, menos severa que a anterior?”

## **5. Aclaramento prévio: a adstrição do presente parecer à questão dos efeitos temporais do “Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004”**

5.1. Assim explicitado o cenário factual-jurídico subjacente à consulta, de logo aclaro que me limitarei ao exame e revelação do regime normativo dos efeitos que são próprios de ato administrativo-cancelatório do gozo privado de imunidade de contribuições previdenciárias. Mais de perto ainda, ater-me-ei ao exame da válida extensão dos efeitos temporais de um concreto ato administrativo-fiscal: o “Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004”, expedido pela antiga Secretaria da Receita da Previdência (Federal). Não sendo demasiado repisar que tal imunidade (o instituto jurídico é esse) veio a ser suspensa pelo suposto cometimento de uma irregularidade: transferência de recursos do Mackenzie, mediante convênio, para Seminários mantidos pela Igreja Presbiteriana do Brasil. Convênio celebrado em 1999, suspensão perpetrada em 2004. Dando-se que: a) tal convênio incidiu sobre fatos iniciados e encerrados no mesmo exercício financeiro de 1999; b) as transferências autorizadas pelo instrumento do acordo entre partes ocorreram tão-somente nos meses de junho e outubro do mesmíssimo ano de 1999.

5.2. Também de relembrar que foi a partir desse indigitado Ato Cancelatório de Isenção – expedido em 2004 – que a Receita Federal considerou devidas as contribuições previdenciárias referentes ao período de 11/1999 a 10/2003.



Posteriormente, (ano de 2006), ainda com base no mesmo Ato Cancelatório de Isenção de 2004, fez o lançamento das contribuições previdenciárias abarcentes do lapso temporal que vai de 11/2003 a 11/2006. Com o que terminou por englobar período posterior ao próprio ato administrativo-cancelatório, cuja data remontava ao mês de setembro do ano de 2004.

5.3. Novo assentamento prévio quanto ao preciso objeto deste parecer: nenhum estudo farei sobre a higidez mesma do Ato Cancelatório de Isenção. Por conseguinte, pré-excluo desta minha empreitada intelectual o saber da validade em si do convênio celebrado pelo Mackenzie e os sobreditos Seminários Presbiterianos. Embora não me anime (antecipo o juízo) a cancelar a tese fiscalista do desvio de finalidade que resultaria da celebração em si de tal acordo de vontades privadas, sob a única fundamentação da ausência de previsão estatutária para tanto.

**6. A matriz centralmente constitucional e complementarmente legal da imunidade de contribuição para a seguridade social (no caso, imunidade favorecedora das instituições de educação que se caracterizem como entidades beneficentes de assistência social, tão sem fins lucrativos quanto privadas)**

**6.1. A imunidade de que trata a consulta como situação jurídico-subjetiva de escape ao poder estatal de instituir “contribuição para a seguridade social” e “impostos sobre” “patrimônio, renda ou serviços” dos particulares”**

6.1.1. Ora, não há como responder às perguntas do conspícuo consulente



sem a direta interpretação dos encarecidos textos constitucionais. É que eles, textos diretamente constitucionais, cuidaram da espécie de imunidade que se faz de núcleo temático do presente parecer. Imunidade quanto a impostos, imunidade quanto a contribuições para a seguridade social, fazendo-o em dois dispositivos principais: a alínea *c* do inciso VI do art. 150 e o § 7º do art. 195. Confira-se:

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

I – [...]

VI - instituir impostos sobre:

a) [...]

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**” (caracteres negritados à parte);

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – [...]

IV – [...]

§ 1º [...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as



**entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” (também sem os caracteres negritados, no original).**

6.1.2. Que juízos formular a partir dos dois convergentes enunciados constitucionais? Parece-me que os seguintes, em caráter inicial:

I – o escape ou a insubmissão do tipo de sujeito jurídico, ali expressamente referido, ao poder estatal de: a) instituir e majorar impostos sobre patrimônio, renda, serviços; b) **instituir e majorar contribuição para a seguridade social. Contribuição para a seguridade social que outros dispositivos do mesmo art. 195 sintetizam com o nome de “contribuições sociais”<sup>1</sup>;**

II – insubmissão ou escape ao poder estatal-tributante, esse, que a doutrina e a jurisprudência propriamente judicial designam por situação de “imunidade”<sup>2</sup>; isto é, situação de quem a Constituição imuniza ou livra ou

---

<sup>1</sup> Conforme se vê da redação dos §§ 6º e 9º, *verbis*:

“§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

[...]

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005).

<sup>2</sup> Cito, por amostragem, o conceito de Hugo de Brito Machado: “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária. [...] O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária” ( *in* Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300).

STF RE 325.822, Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes – Plenário (DJ 14.05.2004): “A Constituição Federal



salva ou blinda em face do poder impositivo do Estado, na matéria. Poder impositivo expressamente vedado, além do quê. Donde o encarecido art. 150 fazer parte de um segmento constitucional que recebe o sintomático nome de... “Das Limitações do Poder de Tributar”. Dando-se que assim mesmo como imunidade é que se deve interpretar o adjetivo plural “isentas”, atecnicamente utilizado pelo § 7º do art. 195. Com o que se tem a clássica distinção, no tema, entre imunidade propriamente dita e simples isenção. Esta, conferida por lei; aquela, diretamente pela Constituição<sup>3</sup>. **Sem que a lei**

---

atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de tributar. No entanto, o seu exercício não se faz de modo absoluto; atribui-se a cada uma das pessoas jurídicas de direito público parcela de competência para dispor sobre determinadas matérias. Essas restrições chamam-se de limitações do poder de tributar. A imunidade é por seus efeitos uma limitação constitucional ao poder de tributar. Há, ainda, no texto constitucional, de modo não exaustivo, outras limitações: princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da vedação de confisco, etc.[...] Evidencia, pois, Ives Gandra, que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, *constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc*<sup>3</sup>.

RE 385.091, Rel. Min. Dias Toffoli – Primeira Turma (18.10.2013): “A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado.[...]Ademais, é pertinente registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido que a norma que versa sobre as imunidades tributárias, quando a serviço de um direito fundamental, constitui cláusula pétrea. Vide, a propósito, a ADI nº 939, Relator Ministro Sydney Sanches, dez/93. Diante do exposto, verifico que as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações descritas e em relação às pessoas que apontam, a tributação não tolha o exercício de direitos constitucionalmente contemplados”.

<sup>3</sup> Não é outra a interpretação que o STF faz do dispositivo em foco, por entender que, malgrado o uso do termo “isentas”, o que se tem é o instituto da “imunidade”. Neste sentido: “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PIS. SOCIEDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DECISÃO AGRAVADA EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO ASSENTADO PELO PLÊNARIO EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. No julgamento do RE 636.941-RG, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, a Corte definiu três pontos essenciais sobre a matéria: a) o PIS é uma contribuição social em favor da seguridade social; razão pela qual se sujeita ao regime do art. 195 da Magna Carta; b) **a lei de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição é a lei ordinária que prevê os requisitos formais de estrutura, organização e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social**; c) **ainda que se admita, hipoteticamente, que o dispositivo constitucional demanda complementação pela via da lei complementar, a imunidade detém eficácia imediata; pelo que é de ser reconhecida em favor do contribuinte, mesmo que pendente de regulamentação**. 2. As razões de decidir adotadas pela decisão monocrática foram confirmadas pelo Plenário da Corte. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 594914 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/03/2014) e “Contribuição previdenciária – Quota patronal – Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais – Imunidade (CF, art. 195, § 7º). **A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante se referir impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei**. A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na



possa criar embaraços ou por qualquer forma se contrapor à vontade objetiva do Magno Texto Federal. O que a ela cabe é, tão-somente, dispor sobre os meios de mais fidedignamente o Estado cumprir os desígnios constitucionais, no tema. A lei a terraplanar o caminho da Constituição Federal na direção do sujeito jurídico alvo do comando *imunitório*. Não a, maliciosamente ou de má vontade, laborar na perspectiva de um tipo de obstrução de gozo privado que termina sendo um modo fácil de o Estado escapulir da vedação constitucional que lhe é imposta, na matéria.

## 6.2. As imunidades de que trata a consulta como tipos de direito fundamental dos seus destinatários e como vedação ao Estado

6.2.1. Prossigo para ajuizar que também diretamente do texto constitucional se desata o entendimento de que ambas as imunidades (de impostos e de contribuições sociais) são constitutivas de direito subjetivo do tipo fundamental. Direito que assiste ao respectivo titular de não se submeter ao poder que, em princípio, assiste ao Estado para onerar o patrimônio e a renda dos particulares, além de limitar as respectivas liberdades. Explico:

I – refiro-me à oneração do patrimônio e da renda e ainda à limitação das liberdades privadas, na acepção de que o dever de pagar contribuição social e impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços privados implica transferência compulsória de dinheiro para o

---

cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da CF, a existência de uma típica imunidade (e não uma simples isenção), estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (RMS 22.192, rel. min. Celso de Mello, j. 28-11-1995, 1ª T, DJ de 19-12-1996)”



**Estado. Redução do patrimônio ou propriedade privada, consequentemente.** Propriedade privada de cuja inviolabilidade como regra geral dão conta o *caput* e o inciso XXII do art. 5º da Constituição<sup>4</sup>. Sem prejuízo da “função social” desse mesmo tipo de propriedade, claro, conforme o inciso XXIII do mesmo art. 5º da Magna Carta, reforçado pelo artigo igualmente constitucional de nº 170, inciso III;

**II – também refiro-me à limitação das liberdades individuais, pelo fato em si da compulsoriedade do pagamento de impostos e contribuições sociais que não sejam alcançados nem pela regra da imunidade nem da isenção. Compulsoriedade que é o contraponto ou a antítese, logicamente, da autonomia de vontade em que se concretiza o gozo de toda liberdade privada não-disponível ou não-potestativa.**

6.2.2. De outra parte, está-se a lidar com direito subjetivo do tipo fundamental pela poderosa razão de que a propriedade e a(s) liberdade(s) dos particulares se inscrevem no título constitucional que porta o nome, justamente, “Dos Direitos e Garantias Fundamentais” (TÍTULO II). Direitos e Garantias ali figurantes, *sobremais*, como elementos qualificadores de um tipo de vida que é direta emanção do princípio também constitucional e igualmente fundamental da “dignidade da pessoa humana” (inciso III do art. 1º). Reproduzo os textos, pela ordem em que estampados no corpo normativo da Constituição, com ênfase nos institutos da propriedade e da liberdade:

## “Título I – Dos Princípios Fundamentais”

<sup>4</sup> “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, nos termos seguintes:

[...] XXII - é garantido o direito de propriedade;”





“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 – [...]

III – a dignidade da pessoa humana;

IV [...]

“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**, nos termos seguintes [...]” (negritos por minha conta, ainda uma vez)

### 6.3. O significado e o sentido das duas tipologias de imunidade a que se refere a consulta

6.3.1. Não se pode confundir, porém, o significado com o sentido das duas tipologias de imunidade a que se refere a consulta. **O significado de ambas as espécies de imunidade é a encarecida blindagem da propriedade e da(s) liberdade(s) dos particulares contra o poder estatal de onerar a propriedade e limitar a autonomia de vontade dos particulares. A livre movimentação deles no espaço das relações intersubjetivas, portanto. No caso especificamente da consulta, blindagem em tema de contribuições previdenciárias como qualificada espécie de contribuições sociais. Logo, significado corresponde à ontologia, ao conceito, ao juízo definidor do instituto em que toda imunidade consiste. Ao quê ou conteúdo da norma jurídico-positiva. Já o sentido do instituto, vale dizer, o sentido desse específico direito de se colocar a salvo da dupla ingerência estatal (imunidade é isso, do ângulo dos particulares), ele já se coloca no**



plano da teleologia das coisas. Reside na opção protetiva da Magna Carta Federal por um tipo de atividade humana, em última análise. Qual atividade passível de protagonização humana? Aquela que se ponha como atividade-fim das instituições de educação, ou então de assistência social, contanto que sem fins lucrativos. À margem do objetivo de lucro ou ganho empresarial, por conseguinte. Perceptível que tais entidades privadas já se estruturam e são funcionalizadas para servir por modo cabalmente altruístico a toda a sociedade. Cumprindo por modo tão espontâneo quanto militante, assim, o dever de que trata o art. 205 da Magna Carta<sup>5</sup>, e ainda voluntaria e organicamente prestando assistência social “a quem dela necessitar” (*caput* do artigo constitucional de nº 203<sup>6</sup>).

6.3.2. Cuida-se, então, nesse plano do sentido constitucional do instituto da imunidade, cuida-se de favorecer determinados misteres que tenham a natureza de atividade educacional, ou então de assistência social. **Ou de natureza educacional em umbilical funcionalidade com a de beneficência social, como no caso da consulta (o Mackenzie tem essa natureza dúplice e cumpre esse papel igualmente binário). Misteres ou atividades antecipadamente valorados pela Constituição como de superlativa relevância. De superlativa relevância objetiva ou intrínseca ou inata, a ponto de pré-excluir a valoração estatal em sentido contrário. Por modo coerente, aliás, com a qualificação também constitucional da educação e da assistência social: a) como direitos sociais; b) como direitos sociais da espécie fundamental; c) como segmentos normativos em apartado no próprio arcabouço formal da Constituição. É o que se vê do art. 6º<sup>7</sup>, embutido nos citados “Direitos e Garantias Fundamentais”,**

<sup>5</sup> “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”

<sup>6</sup> “Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:”

<sup>7</sup> “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, 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”.

assim como da Seção IV (“Da Assistência Social”) do Capítulo II (“Da Seguridade Social”) do Título VIII (“Da Ordem Social”) tanto quanto da Seção I (“Da Educação”) do Capítulo III (“Da Educação, da Cultura e do Desporto”) do mesmo Título de nº VIII. **Sendo que a Educação foi erigida a direito de todos e dever do Estado e da família**, nos seguintes termos:

“Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

6.3.3. Uma **explícita referência do dispositivo constitucional à família, por sinal, que faz encartar no âmbito da atuação social do Estado e dos seus coadjuvantes privados os segmentos humanos ali especialmente protegidos: as crianças, os adolescentes, os jovens e os idosos**. Leia-se (parte negritada por minha conta):

“Art. 226. A família, base da sociedade, **merecerá especial proteção do Estado**”.

“Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária (...)”.

“Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando-lhes a participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida”.



**7. O âmbito material de incidência da lei e dos atos de sua regulamentação/execução em tema de imunidade de contribuição previdenciária**

7.1. Mais um esclarecimento do que me cabe examinar e descrever neste parecer jurídico: **o afunilamento do estudo para o tema da imunidade de contribuição previdenciária.** Isto porque o Mackenzie, mesmo sendo uma instituição da espécie educacional, é simultaneamente do tipo “beneficente de assistência social”. E o fato é que sob esse último formato é que ele, Mackenzie, foi e se encontra formalmente constituído. Por igual, foi notificado como incurso em infração fiscal. Viu-se como destinatário do “Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004”, editado pela então Secretaria de Receita da Previdência (Federal). Pelo que, mesmo a Constituição fazendo uso da expressão “atendidos os requisitos da lei” (álínea c do inciso VI do art. 150, acerca da imunidade das instituições de educação quanto a impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços”) com o mesmo significado da locução “que atendam às exigências estabelecidas em lei” (§ 7º do art. 195, já agora quanto a imunidade de “contribuição para a seguridade social, de que as contribuições previdenciárias fazem parte), **ficarei adstrito a esse último dispositivo. Não há por que englobar as duas disposições constitucionais, atento que estou ao mais centrado objeto da consulta.**

7.2. É o contexto normativo-constitucional em que me situo para perfilar o seguinte e esquemático entendimento:

I – o substantivo feminino plural “exigências” (§ 7º do art. 195) foi utilizado

pela Constituição com o mesmo significado coloquial ou prosaico ou dicionarizado do vocábulo. **O significado de requisitos ou condições ou premissas para a entidade privada ser reconhecida como beneficente em sentido social** (entidade “beneficente de assistência social”, no falar da própria Constituição). Ontologicamente ou por natureza, então. Depois disso, que tal espécie de entidade venha a, concretamente, factualmente, empiricamente, preencher tais condições. Satisfazer a tais requisitos no plano material. Por modo permanente, ajunte-se. Pelo que não basta a ela, entidade privada aspirante à imunidade, se autodeclarar como beneficente de assistência social. O lado formal ou escriturário ou registral da compostura da pessoa jurídica há de se fazer acompanhar do lado prático. Por todo o tempo, no elementar entendimento de que não basta a tais entidades o simples existir perante o Direito. É preciso funcionar perante a Vida assim como instituição altruística de assistência social. Não de outra tipologia de assistência coletiva;

II – diga-se o mesmo quanto ao significado do adjetivo plural “beneficentes”. Adjetivo comum de dois ou comum de dois gêneros que a Constituição recolheu da língua portuguesa pelo modo mais fiel possível. Sem agregar significado diferente do coloquial ou prosaicamente assentado. Por conseguinte, a palavra “beneficentes” como designativa de entidades privadas voltadas para o favorecimento ou beneficiamento ou proveito ou ajuda ou socorro de segmentos populacionais economicamente sacrificados. Material ou patrimonialmente débeis. Ou, na linguagem da própria Constituição, o vocábulo “beneficentes” para qualificar a pessoa privada que se estruture juridicamente para atuar em prol dos padecentes “de insuficiência de recursos” (inciso LXXIV do art. 5º), aos “reconhecidamente pobres” (inciso XXXVI do mesmo art. 5º), ou ainda “aos necessitados” (*caput* do art. 134). Que são grupamentos humanos que se fazem alvo do permanente e mais focado dever estatal de



prestação educacional e nos campos da saúde e da “assistência social” propriamente dita. **Assistência social tanto mais eficazmente prestada quanto implicar atuação conjunta do Estado e de instituições, justamente, de beneficência social. Razão de ser, em última análise, da imunidade em causa;**

III – a lei de que fala a Constituição é de natureza ordinária e há de veicular comandos genéricos, impessoais e abstratos. Como genérico, impessoal e abstrato é o conteúdo significativo do dispositivo constitucional sob comento (§ 7º do art. 195). Já os atos de regulamentação/execução da lei, situados no âmbito do Poder Executivo e da Administração Pública Federal, esses hão de estar para a lei mesma assim como toda lei está para a Constituição. Falo daquela relação de infra-supra-ordenação que se lê em Hans Kelsen para dar conta: a) da estrutura escalonada ou hierarquizada do Direito Positivo; b) da particularização progressiva de comandos emanados do Estado<sup>8</sup>. A lei a não poder contrariar a Constituição, os atos de regulamentação/execução da lei a não poder contrariar os dispositivos legais a que visem regulamentar ou então executar.

## **8. Os limites ontológicos, teleológicos e semânticos da lei em face do Magno Texto Federal e dos atos de regulamentação/execução da lei em face dela própria**

### **8.1. A limitabilidade congênita da lei em face da Constituição**

#### **8.1.1. Daqui se infere que o regime constitucional da imunidade de**

---

<sup>8</sup> Ver KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 246-263.





contribuição para a seguridade social – a contribuição previdenciária embutida – implica limites de conformação normativa à própria lei. Limites ontológicos, teleológicos e semânticos, por evidente. O primeiro deles, de maior radicalidade, por significar a pré-exclusão mesma do poder tributante do Estado. A vedação seca e rasa de tributar por essa específica modalidade da contribuição. Uma limitação ontológica do tipo irrestrito ou radical, porquanto imunizadora do sujeito jurídico a que o Magno Texto Federal se refere. **A eliminar toda possibilidade de o Poder Público vir a editar leis de artificial ou malicioso contorno de tal vedação. Modo tão inválido quanto oblíquo de escape do não-poder de onerar terceiro a título de contribuição para a seguridade social.**

8.1.2. De outra banda, o que incumbe à lei ordinária em tema de contribuição previdenciária, esse *núcleo duro* ou mais focado objeto da consulta? Resposta: **indicar as atividades significantes ou caracterizadoras de beneficência social. Atividades e suas circunstâncias de tempo, modo e lugar de desempenho. Atividades assim englobadamente consideradas e que, protagonizadas por essa ou aquela entidade privada, torna essa mesma entidade sujeito jurídico da imunidade constitucional. Titular do direito subjetivo à pré-exclusão em face do poder tributante do Estado em tema de seguridade social.** Ainda assim, lei que não pode fugir dos limites semânticos de que se valeu a Constituição, na matéria. Tanto quanto não pode escapar do sentido último ou da razão fundamental que levou a Constituição a laborar no campo mais sustentável ou estratégico da “imunidade” de contribuição. Não no campo simplesmente ocasional ou tático da “isenção”.

8.1.3. Que limites semânticos? Mais ainda: que limites de ordem teleológica ou de sentido último das coisas? Ora, primeiro, o não poder a lei ignorar a coloquialidade de que *sentou praça* a Constituição com os referidos e comentados





vocábulos “exigências”, “requisitos”, “beneficentes”. Em segundo lugar, o ter a lei que se ater à lógica sistêmica do Magno Texto Federal, que é uma lógica matricial da própria teleologia dele em tema de imunidade de contribuições sociais. **Uma imunidade que se explica pelo imbricamento das coisas mais elementarmente civilizadas para a Constituição mesma. Civilizadas, humanistas, democráticas, remarque-se com toda ênfase.** Um imbricamento normativo que penso melhor descrever por esta forma:

I – as contribuições previdenciárias fazem parte de um capítulo constitucional devotado à “Seguridade Social” (Capítulo II do Título VIII). Mas um capítulo inserido em título abarcante de toda a “Ordem Social” brasileira, que tem “como objetivo o bem-estar e a justiça sociais” (art. 93). **Bem-estar social, justiça social, a pressupor ações distributivistas em sentido material: patrimônio, renda, segurança econômica. Por desdobramento lógico, a pressupor a viabilização do desfrute dos direitos sociais de que trata o art. 6º da mesma Constituição, como saúde, educação, trabalho, alimentação, moradia, transporte, lazer e previdência social.** Logo, bem-estar e justiça sociais que têm como específico ou centrado préstimo “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, para me valer de mais uma disposição constitucional: o inciso III do art. 3º. Inserido, este, **no rol dos “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”** (*caput* do mesmo art. 3º). **É o lado social do princípio igualmente constitucional da “dignidade da pessoa humana”** (inciso III do art. 1º). O lado material que tal dignidade humana incorpora, necessariamente, na linha do que certa feita sentenciou Santo Agostinho (354/430 d.C.): “Sem o mínimo de bem-estar material não se pode sequer servir a Deus”. Onde a cabeça do art. 170 da mesmíssima Constituição brasileira tudo arrematar com esta irretocável dicção:

“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:

I – [...];

II – [...]

III – função social da propriedade;

IV – [...]

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – [...]” (sem nenhum relevo gráfico, no enunciado original);

II – nesse entrelaçamento lógico-teleológico-semântico de princípios fundamentais e regras servientes deles, também salta a razão pela qual a Constituição veio a criar mecanismos da mais frutuosa parceria funcional entre os setores público e privado. Caso da imunidade de contribuições previdenciárias para quem imprime à sua propriedade privada e autonomia de vontade uma diretriz eminentemente social. Para quem insere no rol de suas atividades estatutárias um decidido e orgânico afazer em prol do encurtamento de distâncias entre ricos e pobres, patrimonializados e despatrimonializados, remediados e carentes do chamado mínimo existencial. Não cabendo à lei senão operar como estrutura normativa sequenciadora de tais intrinsecamente meritórios propósitos constitucionais, porquanto altruísticos por definição. Peculiarmente altruísticos, por dizerem respeito à multissecularmente dramática, injusta, grave questão social brasileira.



8.1.4. Sendo assim, postura ou desígnio elementar já agora de todo diploma legal-ordinário de índole federal é facilitar a continuidade da vida operacional das entidades que a própria Constituição etiquetou como “beneficentes de assistência social”. Não como beneficentes de outro tipo de assistência ou militância coletiva. Isso em foco ou exclusivo enunciado normativo: o § 7º do art. 195. A exigir, ele, Magno Texto Federal, que a lei sequenciadora dos seus comandos se caracterize por lhe imprimir todos os ganhos possíveis de funcionalidade sistêmica. Dentre eles, o de tratar *cum grano salis* ou ponderadamente esse ou aquele episódico descumprimento dos requisitos que vier a aportar. Evitando ao máximo a possibilidade de suspensão do gozo da imunidade, ou reservando-a para hipóteses de grave e doloso desvio de finalidade. Assim como agasalhando o claro entendimento de que o instituto do cancelamento corresponde a um tipo de interferência estatal de pronto vedado por este outro dispositivo constitucional: “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, **sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento**” (inciso XVIII do art. 5º, **negritos à parte**). Regra constitucional que, protetora da autonomia de vontade que é própria das associações civil em geral, com mais razão há de prevalecer para aquelas do mais altruístico préstimo: o da benemerência social. Com o adicional fundamento interpretativo de que, no caso, a lei não pode retirar o que não pode conceder por conta própria: a imunidade em si da contribuição previdenciária. Esta é de matriz imediatamente constitucional, a importar o juízo de que, uma vez concedida, já não pode ser objeto de cancelamento por ato normativo de menor hierarquia (para dizer o mínimo). Perceptível, de plano, que tal cancelamento é revogação pura e simples. É tornar sem efeito a concreta entronização no gozo da imunidade da contribuição social em tela. Matéria que retomo um pouco mais à frente.



## 8.2. A limitabilidade congênita dos atos de regulamentação/execução da lei em face dela própria

8.2.1. Aqui, o rigor de Ciência se repete. A lei da União está diretamente para o Magno Texto Federal assim como os atos de direta regulamentação/execução da lei estão para ela própria. A lei, então, a cumprir com toda fidedignidade a Constituição, tanto quanto os atos de regulamentação/execução da lei a, com todo servilismo, gravitar na órbita material desta última. Com a peculiaridade, no caso da consulta, de que tais atos se limitarão a aportar os modos e meios pelos quais o Poder Executivo da União e a Administração Pública igualmente Federal melhor se aparelharão para esse mister de cumprir fielmente a lei. De verificar a permanente satisfação ou o ininterrupto atendimento dos requisitos já vocalizados pelo pertinente diploma legal ordinário da União. A lei a atuar no encarecido plano da abstratividade, da generalidade e da impessoalidade, os atos de sua regulamentação/execução a gradativamente particularizar tais comandos legais. Tudo na perspectiva de uma atuação de tomo exclusivamente instrumental ou sem a menor possibilidade de inovação de mérito ou conteúdo. Atuação, destarte, de verificação empírica do próprio empirismo em que se traduz o cotidiano operacional de toda instituição beneficente de assistência social.

8.2.2. É também aqui nesse plano da atuação não mais que instrumental do Poder Executivo e da Administração Pública Federal em face da lei que toda cautela há de ser tomada quanto ao excepcional manejo do instituto da suspensão da imunidade de que venho tratando. Toda cautela no sentido mesmo de parcimônia ou autocontenção, na medida em que sustar (suspender é isso) as atividades de quem foi concebido e registrado para, altruisticamente, servir ao objetivo fundamental do encurtamento de distâncias sociais é sobrecarregar o Estado nesse



mesmo campo de imprescindível atuação. É privar o Estado da parceria ou do adjutório a que se habituou e de que tanto precisou quanto vai precisar (a suposição não pode ser outra). Sabido que o Poder Público brasileiro se faz cronicamente faltoso da virtude patrimonial-orçamentária da autossuficiência em tema de ações distributivistas dos bens da vida a que Paulo Bonavides, apropriadamente, apõe a designação de “direitos de segunda geração”<sup>9</sup>. Os de índole social, justamente.

8.2.3. Concluo este segmento de ideias com o registro de que estou a me referir tão-somente ao instituto da suspensão, e não do cancelamento, como hipótese de incidência de lei que venha a sustar o gozo da imunidade em foco. Isto por já haver assentado, um pouco mais acima, o descarte do que se poderia chamar de instituto jurídico do “cancelamento”. Cancelamento ou revogação ou desfazimento de uma tipologia de imunidade que a lei não defere. O deferimento é feito pela Constituição, diretamente, cabendo à lei apenas indicar os requisitos a preencher para a respectiva entronização nela, imunidade. Não havendo como confundir os institutos, pena de também se confundir, invalidamente, os institutos da imunidade e da isenção em tema de contribuição social. Pena de se perpetrar contra entidades a quem já se reconheceu a superlativa qualidade da beneficência social um tipo de interferência estatal que a própria Constituição rechaça como instrumento de proteção das associações civis em geral ou *lato sensu* (inciso XVIII do art. 5º).

---

<sup>9</sup> “São os direitos sociais, culturais e econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal do século XX. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula.” In: *Curso de Direito Constitucional*. 30ª edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 578.



**9. A decisiva distinção entre pré-excluir a incidência de contribuição para a seguridade social e estabelecer os requisitos a preencher pela entidade teoricamente destinatária de tal imunidade**

9.1. Atente-se para a distinção, porquanto decisiva para o correto entendimento dos institutos jurídicos aqui referidos. Uma coisa é pré-excluir a incidência de contribuição para a seguridade social (imunidade é isso), de modo a favorecer toda entidade beneficente de assistência social que venha a cumprir “as exigências estabelecidas em lei”. Outra, bem diferente, é estabelecer tais requisitos. Requisitos para o quê? **Não para que uma entidade privada venha a ser registrada como beneficente de assistência social; mas (agora sim), para que uma entidade privada que se autodeclare como beneficente de assistência social tenha no preenchimento de certos requisitos legalmente estabelecidos o direito subjetivo ao gozo daquela constitucional imunidade.**

9.2. Reexplico. A norma imunizante faz parte da própria Constituição. Não a norma veiculadora dos requisitos a preencher para o concreto desfrute da imunidade. Esta última é uma norma de compostura e hierarquia simplesmente legal-ordinária da União. Norma que, uma vez satisfeitas as suas condições de existência e validade, habilita o Poder Executivo Federal a regulamentá-la. Assim como habilita a Administração Pública da União a verificar, empiricamente, que entidade *registralmente* qualificada como beneficente de assistência social preenche os requisitos que a lei venha a estabelecer para uma segunda e superlativa qualificação jurídica: a de titular do direito ao concreto gozo da imunidade já prevista em norma constitucional.

9.3. É essa necessária diferenciação que põe cada fonte do Direito em seu *quadrado normativo*. A Constituição a responder pelo instituto da imunidade, a lei a





responder pelo instituto dos requisitos a preencher para o gozo (repita-se à exaustão) dessa constitucional imunidade. Com a lógica dedução de que à lei mesma é que incumbe dispor sobre as consequências do não-preenchimento dos requisitos ou exigências ou condições por ela aportados. A lei, e não a Constituição. A lei, e não os atos de sua regulamentação/execução. **Donde a base imprescindivelmente legal do instituto da suspensão, para que se complete o ciclo racional das coisas: à lei que estabelece os requisitos para o gozo do favor jurídico é que incumbe dispor sobre as consequências do respectivo desatendimento. Sem que haja espaço de conformação normativa para a figura do cancelamento, pela também evidente razão de que esse tipo de sanção estatal implica uma tal severidade reativa que passa a corresponder àquele tipo abusivo de interferência que o Magno Texto Federal de pronto interdita como forma de proteção especial à autonomia de vontade das associações civis *lato sensu*. Ainda que não formalmente qualificadas ou oficialmente reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social. Como também passa a corresponder à ideia, cientificamente incorreta, de que é possível infraconstitucionalmente *desimunizar* (fale-se assim) quem já foi reconhecido como beneficiário do favor constitucional em que a imunidade contributiva consiste. O que se pode na esfera infraconstitucional do proceder estatal é, constatado o eventual ou tópico ou episódico ou concreto descumprimento dos requisitos legais da imunidade, suspender o desfrute de tal situação jurídico-privada ativa. Pelo tempo que perdurar tal descumprimento. Sem a menor possibilidade de se imprimir a tal decisão suspensiva do favor constitucional efeitos retroativos. Tampouco efeitos sancionatórios para além do tempo em que o beneficiário da imunidade passar ao retorno do seu regime de pleno atendimento de tais requisitos ou condições. Numa frase, quem não tem o poder de imunizar, também não tem o poder de *desimunizar*. Quem tem o poder de vocalizar os requisitos da imunidade, tem o poder de dispor sobre a sustação do bem jurídico em que ela se traduz (sustação não é revogação ou cancelamento), caso constatado o**





eventual desrespeito a qualquer desses requisitos mesmos.

**10. O pleno atendimento, pelo Mackenzie, dos requisitos para fruição da imunidade do artigo constitucional de nº 195, §7,º antes da entrada em vigor da Lei n. 12.101/2009**

10.1. Muito bem. Quanto à lei requestada pela Constituição, o próprio Supremo Tribunal Federal já deixou multiplamente assentado<sup>12</sup> tratar-se da de nº 8.212/91. Mais exatamente, lei de caráter ordinário e de edição federal, que, mediante seu art. 55, versou o tema dos requisitos de fruição da imunidade em causa. Pelo que, até à sobrevinda da lei modificadora de nº 9.732/98 (igualmente federal e ordinária), subsistiram com plena eficácia tais requisitos ou exigências. **Período em que teriam ocorrido (suposição da Receita) os fatos geradores do dever de contribuição previdenciária.** Eis as alterações experimentadas pelo art. 55 daquele primeiro diploma legal (o de nº 8.212/91, reitere-se):

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

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

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 1996).

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou

---

<sup>12</sup> MI 609-AgR, Rel. Min. Octavio Gallotti; MI 605, Rel. Min. Ilmar Galvão; MI 616, Rel. Min. Nelson Jobim.



000037

de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997).

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

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

10.2. Também de se anotar que o mesmo Supremo Tribunal Federal estabeleceu, no RE 636.941-RG, Rel. Min. Luiz Fux: a) que, para o reconhecimento da imunidade constitucional, as entidades em foco hão-de atender ao disposto no art. 55 da Lei 8.212/91; b) complementarmente, porém, todas elas devem observar as disposições dos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional. Situação do Mackenzie. Leia-se esta passagem do pertinente acórdão:

“A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91, alterada pelas Lei nº 9.732/98 e Lei nº 12.101/2009, nos pontos onde não



tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000”.

**11. A vigência temporal da suspensão da imunidade, veiculada pelo Ato Cancelatório de Isenção nº 21.401.1/0003/2004.**

**12.1. O § 4º do art. 55 da Lei 8.212/91 e seu vínculo funcional com instruções normativas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)**

12.1.1. Assento agora: quando da lavratura do Ato Cancelatório de Isenção (em setembro de 2004), os requisitos para a fruição da imunidade constavam da Lei n. 8.212/91, especialmente pelo citado art. 55. Artigo de lei que assim dispunha sobre o focado efeito jurídico do descumprimento de tais requisitos:

“Art. 55. (...)

§ 1º (...)

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

12.1.2. Assim é que, sob o pressuposto da verificação do descumprimento dos requisitos estabelecidos em lei, o dispositivo transcrito determinou ao INSS a tomada de uma clara decisão: **cancelar** a “isenção” que estivesse em vigor. Dispositivo, no entanto, que perpetrou dois significativos e já comentados equívocos terminológicos: chamou de “cancelamento” o que seria constitutivo de suspensão, e designou por “isenção” o que tipificaria o instituto da imunidade.



12.1.3. Há mais o que dizer a propósito do art. 55. Ele veio a ser objeto de regulamentação pela Instrução Normativa do INSS/DC nº 100/2003, e, posteriormente, pela Instrução Normativa SRP nº 3/2005). Atos de normatividade terciária que assim dispuseram sobre os procedimentos administrativos do “cancelamento” da imunidade:

“Art. 313. O INSS verificará se a entidade beneficente de assistência social **continua atendendo aos requisitos necessários à manutenção da isenção**, previstos no art. 307.

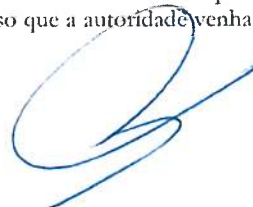
(§ 1º (...))

§ 6º A entidade perderá o direito de gozar da isenção das contribuições sociais **a partir da data em que deixar de cumprir os requisitos** contidos no art. 307, devendo essa data constar do Ato Cancelatório de Isenção.”

12.1.4. Daqui aflora a intelecção de que foi erigida a termo inicial do “cancelamento” a data em que a entidade usufrutuária da imunidade deixa de cumprir as respectivas exigências (“requisitos”) legais. É dizer: **foi estabelecido um elo de identidade entre o momento em que a instituição deve decair do seu direito e a data em que se deu a contrariedade àquelas exigências ou condições legais de investidura na imunidade**. Pelo que não se torna incorreto concluir que o “cancelamento” retroagiria ao momento em que o descumprimento dos requisitos legais fosse detectado<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Neste sentido, Luciano Amaro, comentando o art. 14 do CTN, aduz: “O que compete ao legislador (complementar) é explicitar os requisitos necessários para que se implemente a situação imune, desdobrando o que já está implícito na Constituição (ou seja, que inexistia fim de lucro, que isso seja aferível mediante escrituração contábil regular etc.). Em caso de não preenchimento desses requisitos por esta ou aquela entidade, o que se dá é a não realização da hipótese de imunidade, do que decorre a submissão da entidade ao tributo gerado pelos fatos geradores a que ela venha a ligar-se como contribuinte. Se ela cumpre os requisitos até o dia X e, depois, deixa de atendê-los, não deve nem pode ser preciso que a autoridade venha a “cassar” o



12.2. A questão da vigência temporal do concreto Ato Cancelatório da imunidade de que desfrutava o Mackenzie

12.2.1. Ora, ora, já ficou aqui insistentemente ajuizado que nenhum ato administrativo de suspensão de imunidade de contribuição previdenciária (a despeito de grafada como ato de “cancelamento”) pode se autoconferir a força de incidir sobre período anterior ao preciso mês em que desrespeitado qualquer dos respectivos requisitos legais. Equivale a assentar: não se faz juridicamente válido negar o desfrute da imunidade constitucional durante o período em que o seu titular privado observou os correspondentes requisitos legais. Ao reverso, a suspensão de tal usufruto somente pode recair sobre o período em que as respectivas exigências legais deixaram de ser cumpridas. Mas deixaram de ser cumpridas em verificação processual-administrativa que observe, a seu turno, a garantia constitucional de um devido processo legal que nunca deixe de incorporar as franquias liberais do contraditório e da ampla defesa, *litteris*:

“Art. 5º. (...)

I – (...)

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

---

benefício (ou suspender-lhe a aplicação), pois, ipso facto, a imunidade desaparece, à vista do descumprimento dos requisitos exigidos, independentemente de qualquer ato da autoridade. Absurdo seria que a entidade passasse, por exemplo, a distribuir lucros e mantivesse a imunidade até o momento em que a autoridade, tomando ciência do fato, resolvesse ‘suspender’ o ‘benefício’. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 161.



12.2.2. Tudo isso posto, salto para uma necessária e complementar pergunta: quando se encerram os efeitos da suspensão da imunidade? Ou: sabendo-se que tal sustação começa com o processualmente apurado descumprimento dos respectivos pressupostos legais, até quando ela projeta os seus efeitos para o futuro? Qual o termo final da sua eficácia? **Esse termo final só pode ser a data do restabelecimento do elo de fiel atendimento dos requisitos ou condições legais de gozo da imunidade. Sem que se possa confundir, jamais: de um lado, o preenchimento das condições legais de qualificação de uma entidade como beneficente de assistência social; de outro, o atendimento das condições legais para que uma entidade beneficente de assistência social venha a ser oficialmente qualificada como titular de imunidade quanto a contribuição para a seguridade social; no caso, quanto a contribuição de previdência social.** A eventual suspensão dessa imunidade nada tendo a ver com a prossecução das atividades da instituição assim eventualmente (e, por definição, temporariamente) decaída do seu status de sujeito usufrutuário do favor constitucional.

12.2.3. Conclusão:

I – a empírica privação do gozo da imunidade deve perdurar tão-só enquanto permanecer o descumprimento das respectivas exigências. Logo, cessado tal descumprimento, de pronto reentroniza-se a entidade no gozo da imunidade constitucional. Daí ordenar o Código Tributário Nacional:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, **a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício**” (outra vez, sem o destaque na redação original).

II – é como também dispõe a Lei Federal nº 9.532/1997, a saber:

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

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal **suspenderá o gozo da imunidade** a que se refere o artigo anterior, **relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária**, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais (...)





Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. (sem grifos no original)”

### 13. Respostas aos quesitos do consulente

**1ª Pergunta:** “cuidando-se de matéria de ordem constitucional, a imunidade tributária de uma entidade privada se expõe a cancelamento *sine die* por um ato administrativo, ou o que se admite é a suspensão do direito por episódico descumprimento dos respectivos requisitos”?

**Resposta:** não! O que se admite é a suspensão do efetivo gozo do direito, fundamentada em descumprimento de requisito(s) constante(s) de lei formal e material do Congresso Nacional. Suspensão perpetrada por decisão administrativa como “ato central e conclusivo” (Pietro Virga) de um processo igualmente administrativo. Processo, ademais, instaurado, desenvolvido e ultimado com a plena observância das garantias que na Constituição mesma são chamadas de “devido processo legal”, “contraditório e ampla defesa”. Sem que a decisão assim proferida se caracterize pela perpetuidade dos seus efeitos. O “*sine die*”, então, logicamente pré-excluído de tais efeitos sancionatórios, tratando-se de anterior e efetivo e válido desfrute de imunidade tributária. Como no caso da consulta.

**2ª Pergunta:** “no caso de descumprimento pontual de requisito para o gozo da imunidade, a interrupção do benefício fica limitada ao tempo da incidência em tal descumprimento, ou se estende a exercícios posteriores? Exercícios em que se restaurou o regime de pleno cumprimento dos requisitos da espécie?”

**Resposta:** o resultado formal e regular da fiscalização de um exercício



financeiro não se estende aos demais. Nem para frente nem para atrás. Logo, impossível, juridicamente, distender ou então retroceder o instituto da suspensão da imunidade. Suspensão assim impedida de, nos seus efeitos, alcançar períodos em que os requisitos para o gozo da imunidade tributária hajam sido empiricamente preenchidos. Seja para frente, seja para trás, renove-se o juízo.

**3ª Pergunta:** “considerando o arcabouço normativo e jurisprudencial do Brasil, é válido interpretar a IN SRP nº 3/2005 tal como perpetrado pela fiscalização no caso concreto, de modo a admitir que o referido texto normativo permitiria a suspensão indistinta da imunidade em relação aos exercícios posteriores ao cometimento de eventual falta pelo contribuinte”?

**Resposta:** o “Ato Cancelatório” em tela somente o foi graficamente. Sua real composição jurídica foi de suspensão. Daí que, suprida que seja a causa de tal suspensão, restaura-se de plano ou automaticamente o usufruto da imunidade. Isso é do regime jurídico deste último instituto, à luz da Constituição e até mesmo da lei, no caso. Mais: se é de todo inválido entender como devidas as contribuições previdenciárias alusivas aos exercícios financeiros situados entre o descumprimento dos requisitos legais e a lavratura do ato administrativo de suspensão da imunidade, também patentemente descabido (pra não dizer aberrante) é que o Fisco venha a exigir tais contribuições quanto a períodos posteriores à lavratura do seu próprio ato “Cancelatório”. A menos, claro, que devidamente verificada nova irregularidade em face daqueles multicitados requisitos legais.

**4ª Pergunta:** O artigo 32 da Lei nº 12.101/2009 e o artigo 47 do Decreto nº 8.242/2014, ao definirem os termos inicial e final para suspensão da imunidade, inovaram a legislação então aplicável? Inovaram, ou apenas tornaram expresso algo



já implícito em ambos os diplomas normativos? Se a resposta for pela inovação, seria o caso de aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional (CTN), menos restritivo da situação jurídico-subjetiva do contribuinte privado?

**Resposta:** os dispositivos acima não inovaram nem o significado nem o sentido dos dispositivos legais até então vigentes. Seu préstimo se deu apenas no campo da enunciação expletiva ou aclaradora das coisas. Isto em louvor ao princípio constitucional da segurança jurídica (preâmbulo e *caput* do art. 5º da Constituição). Mas, se inovação ocorresse (por mero exercício de equacionamento dubitativo), o certo seria observar a regra do art. 106, inciso II, *c*, do Código Tributário Nacional (CTN). Isto pelo tónus sancionador menos restritivo, desse último diploma, em face da situação jurídico-subjetiva do contribuinte privado. Demonstrado que foi, ao longo deste parecer, que o instituto da imunidade a que faça jus uma entidade beneficente de assistência social é de ser interpretado, no limite, em favor do seu destinatário. Sobretudo se esse destinatário já se encontrava em factual situação de sujeito jurídico ativo, quando da suspensão do seu personalíssimo status.

**5ª Pergunta:** Se fosse admitida inovação à legislação perpetrada pelo artigo 32 da lei 12.101/2009 e artigo 47 do Decreto nº 8.242/2014, seria o caso de aplicação do artigo 106, II do CTN, eis que a penalidade cominada seria, pela nova legislação, menos severa que a anterior?

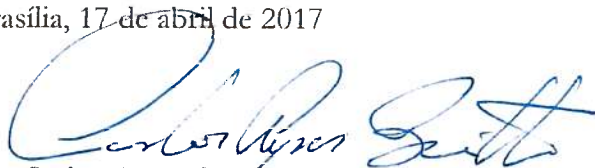
**Resposta:** em rigor, nada a acrescentar à resposta anterior. Isso porque, mesmo na suposição de que houve inovação à sistemática das leis então em vigor, o caso se resolveria pela aplicabilidade da exceção à irretroatividade da lei prevista no art. 106, inciso II, alínea *c* do CTN. Exceção que ministraria um tratamento punitivo de menor severidade em face do contribuinte.



12. Fecho

É o meu parecer, *data venia* de opiniões em contrário. Parecer que subscrevo sob o conforto intelectual de quem tudo fez para lastrear em normas de Direito Positivo todos os juízos técnicos aqui expendidos. Normas de Direito Positivo, sim, a partir da Constituição Federal.

Brasília, 17 de abril de 2017



Carlos Ayres Britto  
OAB-DF nº 40.040

---

CARLOS AYRES BRITTO, mestre e doutor em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, é membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas e da Academia Internacional de Direito e Economia.