# A IMUNIDADE DE ENTIDADES DEDICADAS A INCREMENTAR A CULTURA FÍSICA, INTELECTUAL, MORAL E CÍVICA DA JUVENTUDE, ATRAVÉS DO ESPORTE

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*
ANDRÉ RAMOS TAVARES**

*I — Apresentação da problemática; II — Panorama geral do trabalho; III — Da estrutura normativa do direito brasileiro; IV — Da legislação em vigor; IV.1 — Da atual lei complementar e seu alcance; IV.2 — Das demais leis e sua invalidade; IV.3 — O ordenamento jurídico desportivo e suas implicações: a caracterização do aspecto social; V — Do regime jurídico destas instituições; V.1 — A remuneração de dirigentes e diretores em face da lei complementar; V.2 — Da remuneração de empresas cujos sócios ocupem cargos de direção; VI — Das conclusões sistemáticas*

## *I — Apresentação da problemática*

Tem-se colocado, nos últimos tempos, em diversas entidades desportivas das mais variadas modalidades questão relativa a sua finalidade social, quando sem fins lucrativos, e aquela do gozo de imunidades ou isenções.

Em termos de legislação vigente, pode-se dizer imprescindível e fundamental para bem apresentar e alocar a questão, a análise adequada da Constituição (*em todo o seu sistema*), combinada com o Código Tributário Nacional, em seu art. 14, com a redação que lhe foi conferida pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que assim preceitua:

* Professor Emérito da Universidade Mackenzie em cuja Faculdade foi Titular de Direito Constitucional.

** Professor dos Cursos de Mestrado e Doutorado em Direito da PUC-SP; Coordenador do Curso de Mestrado em Direito da UNIBAN-SP.

*"Art. 14. O disposto na alínea e 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" (original não grifado)*

Embora existam inúmeras outras normas, constantes de leis ordinárias e até de atos normativos inferiores, a verdade é que lhes falece validade para tratar do assunto, como se poderá demonstrar fartamente durante o presente estudo. Daí a importância que acaba assumindo referido artigo de Lei Complementar.

A norma complementar, no que impõe a não-distribuição de patrimônio ou renda, seja qual for e a qualquer título, poderia aparentar, em análise superficial e prematura, o mais absoluto e rígido bloqueio no tocante à distribuição de valores (patrimônio ou renda). Essa, contudo, seria uma leitura apressada e expansiva de norma restritiva, que exige, pois, uma análise mais acurada, sob pena de lhe conferir uma eficácia que ela não contempla em realidade.

É que algumas das instituições podem remunerar executivos por serviços rigorosamente prestados, o mais das vezes com dedicação quase integral de seu tempo a entidade.

Poder-se-ia vislumbrar nesta prática uma distribuição de parcela de patrimônio ou de rendas da entidade, tendo-se, como consectário imediato, a possibilidade de suspensão da aplicação do benefício da isenção contemplado no Código Tributário Nacional. Eis, pois, aqui, a demonstração da importância da norma supra-transcrita para o estudo que estamos procedendo.

## *II — Panorama geral do trabalho*

Inicialmente, o estudo deverá concentrar-se em torno da estruturação do sistema jurídico pátrio, ressaltando o delineamento *constitucional* das esferas próprias de lei complementar, de um lado, e de lei ordinária, de outro. Isso será absolutamente crucial para o desenlace da problemática que nos foi submetida.

Realizado o estudo do campo de cada uma das espécies normativas (lei complementar e demais atos normativos), ter-se-á de realizar o levantamento das normas concernentes ao tema proposto, especialmente verificando, em cada uma das leis existentes, a sua validade em face dessa partilha anteriormente estabelecida.

Com o conhecimento das leis válidas e em vigor para o caso que se apresenta aqui, buscar-se-á traçar o regime jurídico-constitucional das entidades sem fins lucrativos, especialmente no que se refere aos seus elementos constitutivos (ou condições de existência). Para tanto, o estudo da Lei Complementar mencionada no item anterior será o objeto principal de nossas atenções.

Por fim, realizar-se-á a aplicação desse regime previamente identificado à realidade das instituições dedicadas ao desporto.

*III — Da estrutura normativa do direito brasileiro*

O Direito brasileiro, assim como a maioria dos ordenamentos jurídicos ocidentais, encontra-se estruturado hierarquicamente, consoante a consagrada teoria de Kelsen, desenvolvida e aprimorada por seu discípulo Merkl.

Isso significa, no que interessa para o presente estudo, que a Constituição Federal encontra-se no ápice do sistema normativo, sendo considerada como um conjunto de normas não apenas superiores (em relação a outras) mas *supremas* (as normas mais superiores de todo o sistema jurídico).

A partir desse pressuposto, de fácil alcance, tem-se que todas as normas legais (infra-constitucionais por definição) devem obediência aos ditames da Constituição Federal. No caso de incongruência verificada entre a Constituição e qualquer lei, deverá prevalecer a Constituição, conferindo-se precedência a esta na aplicação do Direito. É o que fundamentou, em 1803, o célebre voto do justice Marshall no caso *Marbury vs. Madison*, que serviu de parâmetro para o desenvolvimento da maioria dos ordenamentos jurídicos hoje existentes (cfr., dentre outros, o estudo acurado de: Laurence H. Tribe, *American Constitucional Law*. 3. ed. New York: The Foundation Press, 2000. v. 1, p. 207 e ss.).

A Constituição, é preciso salientar, procede tanto a uma repartição de "poderes" (*rectius*: funções), como também de competências e esferas de atuação. Ademais, a Constituição contém, igualmente, tanto comandos normativos *formais* como também *materiais*.

No caso presente, importa salientar que há um comando constitucional dirigido a repartir entre lei complementar e lei ordinária (aspecto formal), ambas a serem editadas pelo Congresso Nacional, a disciplina de certas matérias (aspecto material). Dessa maneira, a Constituição liga à lei complementar, necessariamente, a disciplina de matérias que tenha considerado de especial relevância, para fins de um tratamento mais adequado. Nesses casos, foi expressa. Em outros momentos, apenas remete genericamente à lei a disciplina de uma matéria, com o que admite a mera lei ordinária. A diferença é substancial, do ponto de vista do processo legislativo, na medida em que o *quorum* para a aprovação de uma lei complementar é superior àquele exigido para a lei ordinária. Nesse sentido:

> *"Algumas matérias há que o legislador constituinte entendeu serem importantes, mas para cuja alteração reconheceu a necessidade de ser mais flexível, deixando de inseri-las no contexto constitucional. Não obstante isso, não se pretendeu deixar para regulamentação de lei ordinária o tratamento desses temas. Foi por isso que se criou a espécie normativa denominada lei complementar."* (André Ramos Tavares. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 837).

Assim, se a Constituição realiza essa distinção, é para não admitir que uma lei ordinária possa imiscuir-se em assuntos que ela, Constituição, tenha consagrado à lei complementar. Sempre que aquela intrometer-se em assuntos próprios desta última modalidade, ter-se-á a nulidade da lei ordinária, devendo dar-se preferência

à aplicação da Constituição (que, nessas situações, manda aplicar a lei complementar). E isso independentemente de o conteúdo da lei ser compatível com o conteúdo material da Constituição:

> *"(...) se o conteúdo (aspecto intrínseco) não estiver de acordo com o conteúdo constitucional, há inconstitucionalidade material. Ao contrário, se o conteúdo estiver em coerência com o conteúdo constitucional, mas considerada a lei pela ótica de como se originou, observar-se que houve o desatendimento de condições constitucionais (que fazem parte, evidentemente, do conteúdo da Constituição), há uma inconstitucionalidade de cunho meramente formal, extrínseco ao conteúdo da lei."* (André Ramos Tavares. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 181).

O Código Tributário Nacional é um conjunto de normas gerais sobre tributação. Para esses fins, a Constituição exige expressamente a lei complementar como a modalidade normativa adequada a disciplinar assuntos gerais de tributação. É o que dispõe o art. 146:

> *"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."*

Essas matérias são próprias de lei complementar. Vale dizer, pois, que a *forma* (complementar) lhes é essencial: fora da forma de lei complementar haverá violação da vontade constitucional.

Dentre as matérias anteriormente elencadas vislumbra-se a de estabelecer as normas gerais tributárias, destacando-se, ainda, a definição dos contribuintes. Ademais, a *regulamentação ao poder de tributar* deve ser igualmente veiculada por lei complementar. Assim, cabe à lei complementar, inegavelmente, dispor sobre dois temas de grande alcance prático para este estudo: 1°) as diretrizes acerca da definição dos contribuintes, o que implica na indicação, conseqüente, dos não-contribuintes; 2°) da mesma maneira, a limitação ao poder de tributar, como a regulamentação de imunidades ou isenções. Há, como se demonstrará, duplo fundamento, para o caso presente, no exigir-se a exclusividade de lei complementar para dispor sobre o assunto em pauta.

No momento atual, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) foi recepcionado como lei complementar (embora originariamente lei ordinária), tendo sido a recepção (que é fenômeno automático) expressamente referida pela Constituição Federal para o caso do Código (§ 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Ocorre que, no fenômeno da recepção, quando surge uma nova Constituição, as leis anteriores, se tiverem seu conteúdo compatível com a Constituição que surge, são admitidas (recepcionadas) com o *status* (forma) que a atual Constituição lhes confere, independentemente de sua forma anterior (no caso específico, era ordinária e não complementar). Isso é de fácil compreensão, na medida em que significa, sinteticamente, o seguinte: recepcionado o Código anterior à atual Constituição (por ter seu conteúdo compatível com esta), sua alteração, doravante, só poderá ocorrer se atendida a condicionante formal que a presente Constituição estabelece para o futuro, ou seja, se ocorrer por meio de *lei complementar*. Assim, o Código anterior acaba por adquirir um patamar próprio de lei complementar, já que só uma lei deste porte poderá validamente modificá-lo ou mesmo revogá-lo.

O já mencionado art. 14 do Código realiza justamente uma definição do universo de não-contribuintes (e, por exclusão, de contribuintes) relativamente à categoria dos impostos e das contribuições sociais. Trata-se, inequivocamente, de norma que, na concepção constitucional, há de ser veiculada por meio de lei complementar, pelos motivos já apresentados anteriormente. Admitem-se, pois, os termos em que se encontra disciplinado o assunto, justamente porque o Código foi recepcionado como se lei complementar fosse e, ademais, por ter sido alterado, nesse ponto, pela Lei Complementar federal n. 104/01.

Em conclusão, a estrutura do sistema normativo-tributário brasileiro confere destaque absoluto à Constituição que, por seu turno, em matéria de normas tributárias gerais e limitações ao poder de tributar, confere exclusividade de tratamento à lei complementar, excluindo a possibilidade de o assunto ver-se regulamentado validamente por meio de lei ordinária.

## *IV. Da legislação em vigor*

### *IV.1. Da atual lei complementar e seu alcance*

É da maior importância, para a boa conclusão do presente estudo, o levantamento da legislação pertinente. É o que se fará doravante, para ao final verificar-se da legitimidade e, posteriormente, do significado, desse conjunto normativo.

Como já referido, a norma básica na matéria é o art. 14 do Código Tributário Nacional, que estabelece suas definições em sintonia (formal) absoluta com a Constituição Federal. Ademais, é preciso citar o art. 9º, que se alinha em um só corpo com o art. 14, também alterado pela Lei Complementar n. 104/01, estabelecendo ser vedado à União, aos Estados e aos Municípios, bem como ao Distrito Federal:

> *"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".*

Neste sentido, leia-se:

*"A alteração do inciso I do art. 14 do CTN trouxe, portanto, uma limitação ainda maior da disponibilização de valores por parte da entidade imune. O legislador complementar buscou, neste campo, reforçar a teleologia da norma, segundo a qual o patrimônio da entidade, bem como seus acréscimos, devem estar a ela confinados a fim de dar continuidade e incremento àquelas atividades que o constituinte entendeu benéficas à sociedade e decidiu incentivá-las pela desoneração tributária da imunidade.*

....

*Ressalte-se, entretanto, que a vedação imposta pelo dispositivo é de distribuição dos lucros e não de seu auferimento"* (Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, *Curso de direito tributário,* coord. Ives Gandra da Silva Martins, 8a. ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 855/6).

Esta norma, na realidade, tem sua matriz maior na Constituição Federal, que em seu art. 150, inc. VI estabelece a mesma vedação 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" (original não grifado)*

Em complemento a essa imunidade, a Constituição Federal, em seu art. 195 determina:

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

Portanto, a própria Constituição confere imunidade (embora a última norma fale de isenção, o caso é inegavelmente de imunidade, conforme já reiteradamente afirmado pela Suprema Corte, inclusive em acórdão que se comentará adiante) a certas entidades, dentre as quais encontram-se as instituições de assistência social sem fins lucrativos, cujos requisitos a serem cumpridos para obtenção do benefício deverão ser fixados por lei.

Os requisitos encontram-se estabelecidos no Código Tributário Nacional, com sua recente alteração, por meio de lei complementar, como exige a Constituição. Assim, os referidos arts. 150, VI, *c* e 195, § 7º, quando se referem à lei, estão,

inequivocamente, reportando-se à lei complementar. É o que se depreende o já transcrito art. 146 da própria Constituição, para as matérias que indica. A Constituição, nesse ponto, não pode ser interpretada senão sistematicamente. E a lei é, atualmente, como visto, o Código Tributário Nacional, em seus arts. 9° e 14. Como anota Celso Bastos:

> *"(...) o postulado da harmonização impõe que a um princípio ou regra constitucional não se deva atribuir um significado tal que resulte ser contraditório com outros princípios ou regras pertencentes à Constituição. Também não se lhe deve atribuir um significado tal que reste incoerente com os demais princípios ou regras."*
>
> *"Além disso, a uma regra constitucional se deve atribuir um conteúdo de tal forma que esta regra resulte o mais coerente possível com as demais regras pertencentes ao sistema constitucional."* (*Hermenêutica e Interpretação Constitucional.* 3. e.d São Paulo: IBDC, 2002. p. 178. *No mesmo sentido*: André Ramos Tavares, *Curso de Direito Constitucional*, p. 76).

Os requisitos estabelecidos nessa lei, e apenas esses requisitos (salvo lei complementar posterior – que não poderá ser retroativa) é que estabelecem as notas exigíveis das instituições às quais se refere a Carta Magna, que devem, por desejo desta, ficar absolutamente livres de impostos e contribuições para a seguridade social, não podendo a entidade tributante acrescentar quaisquer outros requisitos além daqueles constates desse quadro normativo próprio. Nenhuma lei ordinária, Instrução Normativa ou qualquer ato normativo, de natureza infra-constitucional, que não a lei complementar, poderá modificar os requisitos do Código Tributário Nacional.

Sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, os requisitos legais para dela usufruir são aqueles constantes da Lei Complementar, a teor do art. 146, inc. II e III da CF. E confirmando essa tese, vale invocar a lição objetiva de Hugo de Brito Machado:

> *"O art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, diz que a imunidade é concedida atendidos os requisitos da lei. Não se reporta à lei complementar. Não obstante, o estabelecimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária é matéria reservada à lei complementar. Como acontece com as normas jurídicas em geral, a norma de imunidade de que se cuida não pode ser interpretada literal e isoladamente."* (*Comentários ao Código Tributário Nacional.* São Paulo: Atlas, 2003. v. I, p. 217. *Nesse mesmo sentido, dentre outros: Clélio Chiesa, "Imunidade das Instituições de Educação – Breves Comentários sobre os Vícios Apresentados pela Lei n. 10.260/2001", in:* Revista Dialética de Direito Tributário, v. 80. São Paulo: Dialética, 2002. p. 35.)

As instituições esportivas sem fins lucrativos dedicadas ao incremento cultural, físico, moral e cívico da juventude e sua promoção são imunes à tributação, por

cumprirem os requisitos do art. 14 do C.T.N., não podendo ser-lhes exigidas IRPJ, CSSL e PIS. É, de rigor, descabida qualquer pretensão nesse sentido.

O primeiro subscritor do presente estudo e Marilene Talarico Martins Rodrigues, em parecer jurídico acerca do caráter de imunidade que ostenta a desoneração prevista no § 7° do art. 195 da CF, acima indicado, assim se pronunciaram, em manifestação útil para o presente caso:

> *"No caso, a teleologia constitucional foi a de estimular, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, entidades que no interesse da sociedade devam ser preservadas e estimuladas, o que nos faz concluir que a isenção a que faz menção o § 7 do art. 195, deve ser interpretada como uma forma de limitação do poder de tributar e, portanto, tratar-se de imunidade.*
> *"Exatamente, para evitar interpretações pessoais e subjetivas, é que os requisitos devem ser estabelecidos pelo critério legal, conformado em lei complementar, vale dizer o CTN (art. 14), que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar. Caso contrário, qualquer legislador ordinário, na esteira de sua visão subjetiva, poderia criar e exigir requisitos vários, criando obstáculos ao reconhecimento da isenção, dificultando e até mesmo desvirtuando o benefício a que faz menção a Lei Suprema." (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 129).*

Imunidade não se confunde com isenção. A primeira consiste na vedação constitucional ao poder de tributar. Nessa hipótese, há verdadeiramente um obstáculo ao próprio nascimento da obrigação tributária. O legislador fica impedido, por força da Constituição, de tributar certas pessoas, coisas ou atividades (art. 150, inc. VI).

Diferentemente, a isenção é reconhecidamente um "favor legal". O poder tributante, a quem foi conferida a faculdade de impor o tributo, expressamente abre mão de determinada receita fiscal. Isso fez com que alguns autores considerassem a isenção uma não-incidência qualificada. Quem pode o mais pode o menos: aquele que tem o poder de tributar tem o correlato poder de isentar.

A imunidade é decorrente da vontade constitucional, que retira qualquer margem de liberdade do legislador. A isenção é fruto da vontade do legislador e, por isso mesmo, sua manutenção fica a seu inteiro critério. Neste sentido, leia-se:

> *"Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade — ou na linguagem constitucional — da competência, a que tem direito o Poder Tributante.*
> *Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação*

*tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma"* (Ives Gandra da Silva Martins, *Direito Empresarial — Pareceres*, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305).

No momento em que a Constituição atribuiu a tarefa de regulamentar o assunto à Lei Complementar, retirou-o das mãos do legislador ordinário. Ademais, mesmo a Lei Complementar terá de obedecer parâmetros já fixados pelo Texto Constitucional. Por esta razão, com muita propriedade, anota Clélio Chiesa:

> *"O legislador não pode, nem mesmo por meio de lei complementar, a pretexto de regular o modo de fruição das imunidades condicionadas, pretender redimensionar o conteúdo e o alcance das mesmas"* (Op. cit., p. 35-6).

*IV.2. Das demais leis e sua invalidade*

Por meio de legislação ordinária — que não tem competência para dispor sobre a matéria —, têm sido acrescidas condições ao gozo da imunidade, o que não se coaduna com a lei maior. Essa prática é inadmissível, até porque poderia levar à eliminação completa, na prática, do benefício que a Constituição pretendeu garantir eficazmente, colocando-o à salvo de maiorias eventuais obtidas no Congresso Nacional por meio de leis ordinárias:

> *"Por ter sua matriz constitucional, sido reproduzida pela nova Constituição, tais dispositivos foram recepcionados pela ordem atual, com o que apenas eles exteriorizam pré-condições para que uma entidade de assistência social possa gozar de ambas as imunidades, a saber: a de imposto e de contribuições sociais.*
> *"Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar. Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do artigo 14 são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas 3 esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir os comandos superiores."* (Ives Gandra da Silva Martins, *"Entidades Sem Fins Lucrativos com Finalidades Culturais e Filantrópicas – Imunidade Constitucional de Impostos e Contribuições Sociais"*, *in:* Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 83).

À título exemplificativo, pode-se citar, dentre outras leis inconstitucionais, a Lei 9.732 de 11.12.1998, o art. 55, III da Lei 8.212/91 e a Medida Provisória 2.187/13, de 24.08.2001.

Pela relação com o tema que aqui se desenvolve, mister se faz analisar, com maior detenção, os arts. 12, 13 e 14, da Lei n. 9.532, de 11 de dezembro de 1997. Os argumentos, contudo, para rejeitar essas colocações são comuns.

Desde logo é importante sublinhar que essas normas já foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, tendo por base justamente a exigência constitucional de lei complementar. Assim, por ser veículo legislativo inadequado para introduzir alterações na legislação tributária federal, com a pretensão de restringir a imunidade do art. 150, inc. IV, *c*, da Constituição Federal, sua inconstitucionalidade foi pronunciada pela excelsa Corte.

Os termos do § 3º do art. 12, do art. 13 e do art. 14, todos de mencionada legislação, são os que se seguem, *ipsis literis*:

> *"§ 3º. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente 'superávit' em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.*
>
> .....
>
> *"Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa 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 9.430, de 1996."*

Nos termos do art. 32 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tem-se que:

> *"Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude da falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.*
> *"§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da CF não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996 – CTN, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração."*

A Lei n. 9.532/97 extravasou os limites traçados pela lei complementar, pretendendo *inovar* em campo que não lhe é próprio, a teor do art. 146, II da CF, exaustivamente analisado aqui, que dispõe caber à lei complementar "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

O Supremo Tribunal Federal, em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 1.802-DF), concedeu medida liminar, para suspender os artigos 12, 13 e 14 da Lei 9.532/97, que não podem, portanto, ser invocados no momento atual.

Nesse julgamento, em que figurou como relator o Ministro Sepúlveda Pertence, assim se manifestou:

> *"(...) o Tribunal deferiu a suspensão cautelar de eficácia dos seguintes dispositivos da Lei 9.532/97: a) § 1º do art. 12, que retira das instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável; b) alínea f do § do art. 12, que estabelece, como condição do gozo da imunidade pelas instituições, a obrigatoriedade do recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados; e c) artigos 13,* caput, *e 14, que prevêem a suspensão do gozo da imunidade tributária como forma de penalidade por ato que constitua infração à legislação tributária. À primeira vista, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal dessas normas, sob o entendimento de que o art. 150, VI, c, da CF ('... atendidos os requisitos da lei,') remete à lei ordinária a competência para estipular requisitos que digam respeito apenas à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, e que qualquer limitação ao poder de tributar, como previsto no art. 146, II, da CF, só pode ocorrer mediante lei complementar. Considerou-se que a discussão sobre se o conceito de instituição de assistência social (CF, art. 150, VI, c) abrange ou não as instituições de previdência social, as de saúde e as de assistência social propriamente ditas será apreciada no julgamento de mérito da ação. Precedente citado: RE 93.770-RJ (RTJ 102/304). ADInMC 1.802-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.8.98." (Informativo S.T.F., n. 120, de 24 a 28 de agosto de 1988).*

Em outra Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 2028-DF), na qual figurou como patrono da causa um dos subscritores do presente estudo, o Supremo Tribunal Federal igualmente reconheceu a inconstitucionalidade do veículo "lei ordinária" para dispor sobre a imunidade tributária, tendo concedido medida liminar para suspender os efeitos de dispositivos da Lei 9.732/98, que considerou inconstitucional a redução (promovida pela lei) da imunidade em relação às contribuições sociais.

Isto demonstra, de maneira absoluta, que a lei ordinária não é considerado veículo adequado, no Direito brasileiro, para impor requisitos sobre imunidade tributária, somente podendo fazê-lo a lei complementar, por força do art. 146, II e III da CF, conforme amplamente demonstrado no item anterior (item n. IV.1.).

No caso, portanto, a Lei n. 9.532/97 padece de inegável inconstitucionalidade, por vício de forma, independentemente de seu conteúdo (se é ou não compatível com a Constituição do ponto de vista material).

Vislumbra-se, ademais, inconstitucionalidade material na mesma norma (ainda que se pudesse superar sua inconstitucionalidade formal), já que nem mesmo lei complementar poderia violentar a tipificação decorrente da Constituição. É o que entende o Ministro Moreira Alves, ao afirmar:

*"Vamos ver o que o Ministro Soares Munhoz disse no julgamento de que, se não me falha a memória, eu participei. Dizia ele: 'Nenhuma dúvida foi suscitada quanto a ser o recorrente, Instituição de Associação Social.*

*"1 — e fazer jus, nessa qualidade e em princípio, à imunidade prevista no artigo 19, III, "c" da Constituição Federal' — que tem única redação semelhante à atual. 'O mandado de segurança foi indeferido pelo acórdão recorrido em razão de no artigo 17 do Decreto Lei nº 237/66 só autorizar a isenção do imposto de importação se a mercadoria tiver sido considerada, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional, prova que a apelada não produziu.' Era, estritamente, uma limitação de imunidade. Só haveria imunidade se provasse ter sido autorizada a importação. Falava que haveria isenção do imposto de importação, se a mercadoria tivesse sido considerada pelo Conselho de Política Aduaneira sem similar nacional. Tratava-se, pois, de decreto-lei. E, vejam os senhores, que se fosse possível estabelecer limitações por norma jurídica infraconstitucional à competência tributária, um decreto-lei anterior à Constituição — quando não se exigia lei complementar e tendo a Constituição posterior passado a exigir lei complementar – à semelhança do que ocorreu com o Código Tributário Nacional, esse decreto-lei teria sido recebido como lei complementar. Tendo em vista a circunstância de que tanto os decretos-lei — como é o caso do 406/68 —, quanto as leis — como é o caso do Código Nacional Tributário, que era uma lei ordinária —, foram recebidos como leis complementares, porque tratavam de matérias que a Constituição posterior definiu como próprias de lei complementar. Mas o Ministro Soares Munhoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar tanto que ele disse o seguinte:*

*"'Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção, uma restrição que não está no texto constitucional". Isso significava dizer o quê?*

*"Dizer: 'NEM LEI COMPLEMENTAR, NEM LEI NENHUMA, PODE IMPOR UMA RESTRIÇÃO A UMA IMUNIDADE QUE DECORRE DA CONSTITUIÇÃO'*

*'E a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. — Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz por exemplo, "para atender às suas finalidades essenciais" não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades*

*essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque a Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. — De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Munhoz não estava dizendo: 'Não. Não pode, porque não é lei complementar.' Mas dizia: 'Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional.'." (Pesquisas Tributárias – Processo Administrativo Tributário*, p. 29/30/31, Revista dos Tribunais, 1999).

Todo esse raciocínio está ancorado na distinção, realizada anteriormente, entre imunidade e isenção. Esta, e somente esta, encontra-se dentro da discricionariedade do legislador. Aquela outra é vontade constitucional, que não pode senão ser reproduzida pelo legislador (ainda que se trate do legislador complementar).

*IV.3. O ordenamento jurídico desportivo e suas implicações: a caracterização do aspecto social*

Norma básica para a boa compreensão do assunto é o art. 217 da Constituição, especialmente em seu *caput* e inc. I:

> *"Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:*
> *"I a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua forma de organização e funcionamento" (original não grifado).*

É de se lembrar, de início, que a seção "Do Desporto" está no Título da "Ordem Social".

Essa norma constitucional deverá servir de guia para a superação de eventuais dificuldades ou dúvidas que possam surgir no assunto. Fica ali expresso que as entidades desportivas possuem autonomia funcional.

Na Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998, que instituiu normas gerais sobre desporto, alterada posteriormente pela Lei n. 9.981, de 14 de julho de 2000 e pela Medida Provisória n. 2.141, de 23 de março de 2001, com reedições posteriores, encontra-se firmado o seguinte entendimento, em seu art. 4º, em plena consonância com a Constituição Federal:

> *"§ 2º — A organização desportiva no País, fundada na liberdade de associação, integra o patrimônio cultural brasileiro 'e é considerada de elevado interesse social'"* (original não grifado).

Essa norma, inserida na regulamentação do desporto no país, oferece a exata dimensão das instituições que o promovem: são consideradas, por força de lei, como

de *interesse social elevado*. São, nas palavras empregadas pela Constituição, associações de assistência social.

Com efeito, o art. 3º da Lei nº 8.742/93, registra:

> *"Art. 3º — 'Consideram-se entidades e organizações de assistência social' aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos"* (original não grifado).

O conceito de assistência social tem suas linhas básicas apresentadas pela própria Constituição Federal, como não poderia deixar de ser. Inicialmente, cite-se o art. 6º, no que arrola os direitos sociais:

> *"Art. 6º — São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e assistência aos desamparados, na forma desta constituição."* (original não grifado)

Mas não é só. A Constituição ainda estabelece, a seguir:

> *"Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente da contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:*
> *"I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice;*
> *"II – o amparo às crianças e adolescentes;*
> *"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" (original não grifado)*

Que as instituições desportivas sem fins lucrativos que promova a educação esportiva, física e intelectual, bem como a prática do esporte no fomento do lazer e na integração no mercado de trabalho do desporto, exercem função social relevante

é indiscutível. Tratam-se, aliás, de finalidades constantes dos Estatutos de muitas delas.

É absolutamente inquestionável que a prática de esportes, no país, é capaz de conceder o desejável "amparo às crianças e adolescentes carentes" (art. 203, inc. II, da Constituição), fomentando "a promoção da integração ao mercado de trabalho" (art. 203, inc. III, da Constituição), sem prejuízo de inúmeros outros benefícios. Ademais, ninguém negaria que tais instituições proporcionam o lazer, um direito social contido expressamente em nossa Constituição (art. 6º transcrito). Isso significa, conseqüentemente, que as entidades que promovem essas atividades são classificadas como de "assistência social", por força da vontade direta da Carta Magna.

Enquadram-se, portanto, no conceito de entidade de "assistência social", que é uma categoria própria do Direito Constitucional, como visto. Dentre outras conseqüências, isso significa que a legislação infraconstitucional não poderá inovar na matéria sem incidir em inconstitucionalidade (como ocorre, *v.g.*, quando pretende desclassificar entidades desse naipe, que promovam essas atividades constitucionalmente reconhecidas como de assistência social).

Em parecer conjunto, afirmam um dos subscritores deste estudo e Marilene Talarico Martins Rodrigues:

> *"A imunidade é, pois, a contrapartida que a Constituição assegura aos particulares que deixam de dedicar-se a atividades lucrativas ou de interesse pessoal, para desempenhar atividades de interesse público e de cunho altruístico, que o Estado não consegue atender plenamente." (parecer inédito, datado de 05 de dezembro de 2002)*

Os "benefícios" do art. 150 VI "c" e § 7º do art. 195 da Constituição Federal têm por escopo, precisamente, incentivar a sociedade a organizar-se para suprir as deficiências do organismo estatal, colaborando com o Poder Público no desenvolvimento de atividades de caráter eminentemente comunitário, que caberiam, em um modelo de Estado intervencionista (*Welfare State*), ao próprio Estado, mas que este, atualmente, não consegue desempenhar isoladamente (modelo minimalista):

> *"Em decorrência do panorama de crises que se instalou, assiste-se, mais recentemente, a uma mudança de parâmetros para a atuação do Estado, numa retomada comedida dos ideais concebidos para o Estado-liberal, em face da crise observada tanto no modelo do Welfare State quanto no modelo socialista de economia."* (André Ramos Tavares. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003. p. 30).

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

> *"(...) 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, no interesse da sociedade a prestar serviços que o próprio Estado, por insuficiência de recursos ou de outras condições, não poderia prestar."* (Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, *"Alteração de Perfil Jurídico de Entidade Sem Fins Lucrativos. Constituída antes da Instrução Normativa SRF n. 113, de 21 de setembro de 1988", in:* Revista Dialética de Direito Tributário, v. 85. São Paulo: Dialética, 2003. p. 166)

Isso não significa, contudo, que a atividade praticada pela organização social deva ser inteiramente gratuita, em função do adjetivo "beneficente" que consta do texto do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Na lição precisa de Aliomar Baleeiro sobre esse assunto, tem-se que:

*"(...) não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou que cobra serviços de alguns para custear assistência e educação gratuita a outros."* (*Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed. p.109).

As instituições de desportos federativas, principalmente, as de futebol, normalmente complementam o orçamento de clubes, de modo a permitir que esses clubes, de outras divisões que não a primeira, possam participar de campeonatos, socorrendo, assim, essas entidades que, de outra forma, não teriam condições de oferecer à comunidade a prática esportiva e educacional que tem sido oferecida, até porque, tendo em vista o baixo interesse mercadológico desses campeonatos, os mesmos não costumam ser televisionados (tradicionalmente uma das maiores fontes de renda dos clubes) e, quando o são, isso ocorre gratuitamente (sem geração de fonte de renda). Essa não poderia ser senão uma das finalidades mais básicas das Federações, principalmente de futebol, futsal, volley e basquete, porque caracterizadoras de sua natureza assistencial.

O Supremo Tribunal Federal de há muito tem entendido que não se exige *gratuidade* para que uma entidade se caracterize como de assistência:

*"Por último, é oportuno acrescentar que a decisão afina com o entendimento adotado nesta Corte, no RE 70.834 relatado pelo eminente Ministro Adalicio Nogueira, no qual foi acolhido o entendimento de que não é necessário que a entidade preste assistência gratuita a todos, indistintamente, ou de que é admissível a imunidade em relação às entidades de caráter assistencial que visem ao amparo dos seus associados e pessoas estranhas, cobrando daqueles que podem pagar e se socorrem dos seus serviços" (Relator Djaci Falcão, RE 74.792, RTJ 66/257)*

Apenas se a própria Constituição Federal houvesse disposto em sentido contrário, exigindo a gratuidade absoluta, é que esta poderia ser admitida (embora, na prática, ter-se-ia norma de difícil ou impossível implementação).

Registram, ainda, os autores antes mencionados, em seu parecer:

> *"Com efeito, na expressão 'entidade beneficente de assistência social', resta inequívoco que o termo 'beneficente' indica a qualidade ou natureza que a entidade deve ostentar para fazer jus à imunidade; já a locução 'assistência social' refere-se ao tipo de atividade que deve ser por ela desenvolvida para esse fim.*
>
> .....
>
> *"Buscam interesse próprio as entidades com fins lucrativos ou as entidades de desempenham atividades circunscritas àqueles que a integram.*
> *"Buscam interesses de outrem, aquelas que atuam em benefício de alguém que não a própria entidade ou os que a integram. É o caso das entidades sem fins lucrativos, que, como não visam a um interesse próprio, e sim alheio, são entidades beneficentes, na medida em que agem 'em benefício de'.*
>
> .....
>
> *"Mas o fato de não estar fazendo caridade não significa que a entidade não esteja agindo em benefício de outrem. Para tanto, basta que não esteja agindo no interesse próprio."* (Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues).

Daí ser possível concluir que toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.

Sobre o conceito de Assistência Social, é oportuno transcrever, ainda, o seguinte trecho do voto do Ministro Moreira Alves, na ADIN 2028-5, patrocinada por um dos autores deste estudo:

> *"Esse conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a 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 artigo 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 Ilmar 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 Prof. Luiz Freire)'."*
>
> .....
>
> *"Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as*

*entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade "seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos"), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia."*

Em apertada síntese, a idéia de assistência social vincula-se ao tipo de atividade exercida pela entidade, que deve relacionar-se com a comunidade e com finalidades públicas (*v.g.*, educação, lazer, cultura), e não à sua gratuidade completa, até porque esta provavelmente seria impeditiva da própria existência da entidade. Isso não quer significar, como parece claro, que se esteja defendendo a idéia de distribuição de lucros. Muito pelo contrário, essa prática é absolutamente incompatível com a natureza dessas entidades e, nesses termos, vedada. Ademais, deve ser compreendida como uma entidade "parceira" do Estado.

Por fim, nem se pretenda aplicar o disposto no art. 18 da Lei n. 9.615/98 (lei do Desporto), que institui condições para beneficiarem-se de isenções fiscais. É que, por tudo o quanto ficou dito, tais condicionamentos só podem valer mesmo para eventuais isenções, jamais para as imunidades aqui em análise, que só admitem regulamentação (e, assim mesmo, como visto, extremamente restrita) por meio de lei complementar. Seria uma interpretação não autorizada ("criativa") dessa lei (que só menciona "isenções"), a colocá-la em rota de colisão com a Carta Magna.

## *V. Do regime jurídico destas instituições*

### *V.1. A remuneração de dirigentes e diretores em face da lei complementar*

Ficou registrado, nos tópicos precedentes, que a Constituição Federal é a lei máxima, devendo ser sua vontade sempre respeitada como suprema. No caso das entidades de assistência social, a própria Constituição remete à regulamentação por

meio de lei. Mas, como amplamente demonstrado, a lei deverá ser complementar (e não lei ordinária). Ademais, não há um amplo grau de autonomia, mesmo para essa lei complementar, no estipular as condições necessárias para que uma entidade seja reconhecida como de assistência social. É que este conceito já está trabalhado desde a própria Constituição e, conforme o pressuposto já sedimentado, a lei complementar deve respeitar essa vontade inicial da Constituição. Por fim, verificou-se que, no caso presente, a lei complementar a ser trabalhada é o Código Tributário Nacional, com suas alterações posteriores, especialmente seu art. 14, que vale ser transcrito novamente quando se refere à seguinte condicionante:

> *"I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título".*

É chegado o momento, portanto, uma vez fixada a validade formal dessa norma, de destrinchar seu conteúdo e alcance exatos.

O art. 170 do Regimento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99) veda a remuneração daquele que exerce atividades de diretor ou conselheiro de uma entidade imune, como são as entidades federativas ou desportivas, sem fins lucrativos. Essa norma merece, contudo, algumas ponderações, que se aplicam, igualmente, ao art. 14 em seu inc. I.

Como já acentuado anteriormente, não se podem criar novas condições, no contexto da regulamentação dos limites ao poder de tributar, salvo por meio de lei complementar. De qualquer sorte, superando esse argumento já apresentado, e apenas *ad argumentandum*, reconhecendo-se validade formal para esse Regimento, uma análise mais acurada leva à conclusão de que, nesse particular, tem-se apenas uma proibição de remuneração por decorrência de um título (ser ou não dirigente). O fato de ser dirigente ou diretor de entidade não pode proporcionar, por si só, o direito à percepção de remuneração. E, em sendo esta a intenção do Regimento e a do próprio art. 14, nada há a ser objetado (materialmente falando).

Outra situação bastante diversa ocorre quando um dirigente ou diretor *também* exerce alguma atividade ou diversas atividades, seja por força de seu Estatuto ou não, exercendo-a no âmbito interno da entidade, e que seja reconhecidamente uma atividade essencial ao andamento da entidade, numa situação laborativa habitual. Por ela não poderia deixar de ser remunerado, sob pena de locupletamento injustificado por parte da entidade, em prejuízo do trabalho humano (a Constituição brasileira impõe a valorização do trabalho humano no art. 170, *caput*). As instituições sem fins lucrativos de desportos jamais poderiam pretender escorar-se na norma estatutária acima indicada para esquivar-se do justo pagamento àqueles que exercem atividade laboral imprescindível à condução dos negócios e manutenção da existência das entidades.

Essa ocorrência jamais poderia descaracterizar as entidade e sua finalidade não-lucrativa. A prestação de serviços para a mesma é imprescindível, ainda que as pessoas que os realizem exerçam, concomitantemente, cargos de direção.

É nesse sentido a decisão do TRF da 1ª Região, em que figurou como relator o juiz Tourinho Neto:

*"diretor da entidade mantida, nessa qualidade, que percebe remuneração, ainda que integre a direção da entidade mantenedora, não descaracteriza a sociedade como filantrópica" (Apelação Cível nº 93.01.25612-6-MG)*

O fundamento último desse entendimento é constitucional. Sim, porque a Constituição garante o exercício de trabalho ou profissão, consoante facilmente se depreende do disposto no art. 5º, inc. XIII, que prescreve:

*"é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer"*

Esse mesmo entendimento foi acolhido pelo Ministério da Previdência, consoante o Parecer CJ 639, de 1º de abril de 1996, no qual se lê:

*"16 – Desse modo, a situação de aparente conflito desses bens jurídicos resolve-se com a exegese de que o disposto no inciso IV do art. 35 restringe apenas a remuneração percebida nas funções de dirigentes da entidade beneficente de assistência social. Logo, não poderá ser cassada ou não concedida a isenção, pelo fato do dirigente exercer, de forma cumulada outras funções, e por essas ser remunerado, sob pena de afronta ao princípio da liberdade constitucional de profissão."*

Poder-se-ia pretender sustentar a não aplicabilidade dessas lições as entidades referidas. Ocorre, contudo, uma semelhança inegável, e havendo identidade de razões para os casos em estudo, não há porque se pretender regimes diversificados, salvo justificativa excepcional que, no caso, não se verifica.

É preciso reconhecer a liberdade de iniciativa, a liberdade de trabalho, a busca do pleno emprego e sua valorização, todos princípios constitucionais que deixam clara a vocação de nossa Carta Magna para assegurar a mais ampla liberdade laboral (que nada mais é do que uma vertente da liberdade pura). Ninguém, no Brasil, é obrigado a deixar de fazer alguma coisa (art. 5º, inc. II da Constituição) senão em virtude de lei. E lei que, na hipótese teórica (problemática) em apreço neste estudo, haverá de ser lei complementar que, contudo, não poderia nem mesmo impedir pura e simplesmente a remuneração por efetivos serviços prestados.

A remuneração que possam receber os referidos ocupantes de cargos de efetiva direção executiva devem ser especificadas nas folhas de pagamento e corresponderem às funções que desempenham efetivamente nas entidades, sendo condizentes com a responsabilidade e encargos assumidos, bem como compatíveis com os valores praticados pelo mercado.

O relevante para remunerar-se a diretoria, que exerça efetiva função executiva, é que tais funções fiquem bem esclarecidas e definidas em seus estatutos. Só assim o artigo 14, inciso I, do CTN é aplicável

Compreende-se, portanto, que o art. 14 do C.T.N., em seu inc. I, não pretendeu coibir a contraprestação por trabalho efetivamente prestado para entidades sem fins lucrativos. O que se pretende, como afirma com firmeza a doutrina, é impedir que

as entidades imunes distribuam lucros, como se fossem empresas comerciais, até porque a distribuição de lucros é incompatível com sua natureza. Dessa forma, é compreensível que se queira inclusive alcançar situações nas quais há apenas a aparência de um salário mas que, em realidade, tem-se uma distribuição mascarada de lucros. É legítimo, portanto, imaginar que esse seja o alcance do art. 14. Qualquer outra interpretação seria atribuir à norma desse artigo o vício supremo. Não se pode interpretá-la como compreendendo a proibição de remuneração de atividades laborativas. Isso seria o maior dos despautérios jurídicos. Comentando esses condicionamentos, afirma José Jayme de Macêdo Oliveira:

> *"Os constantes dos incisos I e II afinam-se com o fito não-lucrativo que tem de informar as entidades imunes, ou seja, o superavit havido não pode ser distribuído (...)" (Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina, Jurisprudência.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 158)

Também o Supremo Tribunal Federal se manifestou entendendo que a preocupação está na distribuição de lucros. É o que se depreende de decisão na qual foi relator o Ministro Aldir Passarinho:

> *"A imunidade tributária de entidade privada de educação não se configura se resulta do estatuto da entidade educacional que o lucro obtido ou parte dele é, de alguma forma, distribuído aos sócios, ao invés de ser aplicado em benefício da própria instituição e para atendimento de suas finalidades, não há como ter-se como satisfeita a exigência contida no inciso I e, por via de conseqüência, no inciso II, ambos do art. 14 do CTN. Assim, se ao retirar-se, pode o sócio receber sua cota acrescida e não apenas do resultado da aplicação monetária, mas também de parcela correspondente a lucros, não há como reconhecer à entidade o benefício da imunidade tributária." (RE 108.737-4-SP, DJU de 27 de novembro de 1989).*

Essa decisão bem demonstra que há uma concordância quanto ao real objetivo da norma constante do art. 14: impedir distribuição de lucros.

Realmente, há de se concluir que a preocupação do legislador foi a de impedir que houvesse distribuição de lucros entre dirigentes ou sócios, utilizando-se, para tanto, de linguagem pouco técnica e muito imprecisa, que cabe ao operador do Direito bem adequar à Constituição e às finalidades nela encontráveis e acima delineadas.

### *V.2. Da remuneração de empresas cujos sócios ocupem cargos de direção*

Em havendo contraprestação efetiva de serviço pela remuneração, não se pode pretender (e presumir) que se trate, na hipótese, de remuneração indireta dos próprios diretores das entidades desportivas.

Isso porque a remuneração praticada para empresas contratadas ocorre não porque nessas empresas figure, eventualmente, como sócio, algum diretor, presidente

ou vice-presidente, atual ou não, mas sim pelos serviços efetivamente prestados. Remunera-se o serviço contratado, com base nos valores praticados no mercado, e não apenas o cargo de dirigente, o que seria realmente inadmissível.

Os argumentos já levantados para sustentar a legitimidade de remuneração paga diretamente a dirigentes por serviços prestados valem também para o presente caso (e com muito maior razão, como se demonstrará a seguir). Nesse sentido, salienta Hugo de Brito Machado:

> *"Uma forma comum de distribuição disfarçada de resultados em entidades sem fins lucrativos consiste no pagamento de serviços prestados por sociedades civis ou comerciais integradas por dirigentes da entidade imune. É certo que o pagamento de serviços assim nem sempre caracteriza distribuição disfarçada de lucros ou patrimônio. Se a prestação do serviço é real, efetiva, e o valor pago corresponde ao que é praticado no mercado, a distribuição disfarçada não se caracteriza. Entretanto, se o serviço não é efetivo, ou o preço pago não corresponde ao usual no mercado, com certeza estará caracterizada distribuição disfarçada de lucros ou patrimônio."* (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1, p. 225)

Assim, sempre que houver remuneração por serviços prestados, compatíveis com as finalidades estatutárias das entidades federativas, bem como necessários para a mesma, devem ser remunerados. É o que decorre do princípio constitucional da liberdade de trabalho e de empresa e do princípio da proibição do locupletamento sem causa (que se daria em favor das entidades desportivas).

Ademais, não se pode pretender confundir duas pessoas jurídicas absolutamente diversas, porque seria violentar suas personalidades jurídicas individuais e o sistema jurídico nacional.

Nenhuma fiscalização pode pretender, validamente, impor a "desconsideração da personalidade jurídica" de maneira arbitrária (totalmente subjetiva) e com finalidades exclusivamente arrecadatórias.

Além disso, a pessoa individual dos sócios de cada empresa não se confunde com a personalidade da própria empresa. O mesmo se diga quanto aos dirigentes das entidades desportivas. Cada qual é dotado de personalidade própria cuja desconsideração é admitida em caráter excepcional, após ampla defesa judicial. Isso equivaleria a desconstituir a pessoa jurídica para apenas considerar (e alcançar) a pessoa física dos sócios. E a Constituição Federal, em seu art. 5°, determina:

> *"XIX – as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado".*

De outra parte, às entidades desportivas é assegurada autonomia em seu funcionamento e sua organização (art. 217, da Constituição Federal). Também é vedada constitucionalmente a interferência estatal no funcionamento das associações em geral (art. 5°, inc. XVIII, da Constituição Federal).

Não há como considerar-se vantagem indevida aquela remuneração percebida em virtude de prestação efetiva de serviços, consoante valores praticados no mercado. A Constituição está a garantir essa orientação. Quem trabalha tem direito a receber, em contrapartida, a justa remuneração. Esse é um dos princípios mais comezinhos que há em matéria trabalhista.

*VI. Das conclusões sistemáticas*

1°) O regime jurídico, no Brasil, das sociedades sem fins lucrativos, encontra-se traçado, inicialmente, na Constituição Federal e, em seqüência, em leis complementares, exclusivamente.

2°) Qualquer alteração desse regime, realizada por ato normativo de outra categoria, padece do vício formal insanável da inconstitucionalidade, como tem sido reconhecido reiteradamente pelos Tribunais.

3°) O Código Tributário Nacional, em seu art. 14, deve ser compreendido teleologicamente. Ademais, sua interpretação deve ser conforme a Constituição.

4°)As entidades federativas ou desportivas que incrementam a cultura física, intelectual, moral e cívica da juventude e possibilitam a integração de jovens ao mercado de trabalho desportivo são, reconhecidamente, entidades de "assistência social" para fins constitucionais-tributários, pelos motivos expostos.

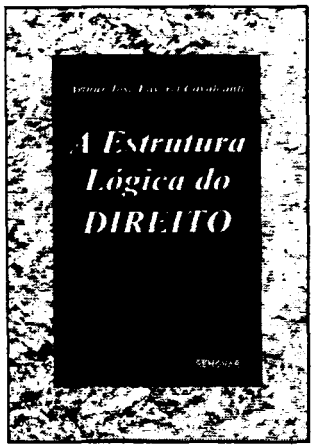
5°) É vedado a qualquer entidade associativa sem fins lucrativos, beneficiária de imunidade, valer-se de artifícios para promover a distribuição de lucros. De outra parte, é reconhecido o direito de recebimento de remuneração por serviços efetivamente prestados a essas entidades, sem que isso descaracterize-as como entidades sem fins lucrativos.

6°) A percepção de remuneração, por dirigentes ou diretores, e a remuneração de empresas outras, desde que realmente se trate de contraprestação por serviços prestados, não está vedada pelo art. 14 e, ademais, encontra-se sob o amparo constitucional, pelos motivos fornecidos anteriormente.

São Paulo, 19 de Fevereiro de 2003.

# A Estrutura Lógica do Direito

*Arthur José Faveret Cavalcanti*




Este livro é uma teoria geral do direito. Há velhos temas abordados de forma inusitada. O tratamento dado à questão da personalidade jurídica é um exemplo. São também vistas questões que até aqui haviam passado despercebidas, como a de elucidar as relações lógicas entre normas pertencentes ao mesmo ordenamento. Para lançar luz sobre pontos obscuros, os leitores são convidados a participar de experimentos mentais.

**Ref. 0124** **Brochura** **347 págs.**
**Form. 14x21** **1996**

# A Evolução da Ordem Pública no Direito Internacional Privado

*Jacob Dolinger*

Esta obra versa o princípio da ordem pública no direito internacional privado, que representa a mais importante "válvula de escape" de que se utilizam juízes e tribunais do mundo todo, para deixar de aplicar a lei estrangeira indicada pelas regras de conexão, sempre que sentirem que a norma estrangeira não é consentânea com os princípios fundamentais do direito do foro.




**Ref. 0071** **Distribuição** **Brochura**
**282 págs.** **Form. 16x23** **1979**