PARECER

CONSULTA

O eminente consultor jurídico do Ministério da Previdência e Assistência Social, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada, solicita-me opinião legal a respeito da Portaria MPAS nº 3.015, de 15 de fevereiro de 1996, que uniformizando procedimentos administrativos, com base no direito de defesa constitucional, possibilita a apresentação de defesa por entidade filantrópica, cuja imunidade, prevista no artigo 195, § 7º da Constituição, tendo sido deferida pelo INSS, nos termos do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, possa ser posteriormente cancelada pelo próprio Instituto, a pretexto de descumprimento dos requisitos legais.

Em face disto, formula-me os seguintes quesitos:

a) A Portaria, em comento, ao estabelecer a possibilidade de defesa, da entidade que tenha sido objeto de ato homologatório de isenção, contra ato do mesmo INSS que pretenda cancelar o benefício por descumprimento dos requisitos legais, deve ser considerada constitucional?

b) Tal ato normativo ministerial viola o artigo 37, da Lei nº 8.212/91 ou impede ou prejudica a atividade de fiscalização exercida pela Autarquia Previdenciária sobre as entidades que tiveram, por ato administrativo do próprio INSS reconhecido o direito à imunidade previsto no artigo 195 § 7º da Constituição?"

RESPOSTA

A resposta, que passo a apresentar, em forma de Opinião Legal e não de parecer, em face da urgência requerida, é no sentido da constitucionalidade da Portaria, que tampouco violenta o artigo 37 da Lei nº 8.212/91.

A matéria afigura-me, no plano do direito constitucional, de singela contextura, causando-me espécie que uma portaria que assegura o mais relevante princípio da lei suprema — e que conforma as garantias do cidadão — à ampla defesa, isto é, ao devido processo legal, seja contestada exatamente por assegurar tal princípio.

O texto do referido ato administrativo seguinte:

"Portaria nº 3.015, de 15 de Fevereiro de 1996.

O Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social no uso de suas atribuições legais e regulamentares,

Considerando a necessidade de uniformizar procedimento do Instituto Nacional de Seguro Social e do Conselho de Recursos da Previdência Social com relação às entidades filantrópicas;

Considerando que não se pode exigir a contribuição social sem o respectivo fato gerador, e

Considerando, ainda, que se há de resguardar, nos processos administrativos, o direito de defesa resolve:

Art. 1º *O Instituto Nacional de Seguro Social — INSS, pelo seu órgão próprio, ao fiscalizar a pessoa jurídica que esteja no gozo de isenção de contribuição social para a manutenção da Seguridade Social prevista no art. 195, § 7º da Constituição, verificando que não está sendo atendida condição exigida para a manutenção do privilégio emitirá informação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a sua perda.*

Art. 2º *A entidade a que se refere o artigo anterior será cientificada do inteiro teor da informação fiscal, sugestões e conclusões emitidas pela Administração e terá o prazo de 30 dias para a apresentação de defesa e produção de provas.*

Art. 3º *Apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o INSS decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo, se for o caso, o Ato Cancelatório.*

Art. 4º *Cancelada a isenção da entidade terá o prazo de 30 dias, contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social.*

Parágrafo único. O Conselho de Recursos da Previdência Social dará prioridade para a distribuição e julgamento do recurso a que se refere este artigo.

Art. 5º *Transitada em julgado decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social que negue provimento ao recurso a que se refere o artigo anterior, o INSS lavrará e emitirá Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, se for o caso.*

Art. 6º *Os Presidentes das Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Previdência Social deverão devolver à origem os processos pendentes de julgamento e que não tenham seguido o procedimento determinado nesta Portaria.*

Parágrafo único. O INSS, uma vez recebido o processo, deverá anular o feito a partir do momento em que se verificar o vício de contraditório ou o cerceamento de defesa.

Art. 7º *Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação".*

As dúvidas suscitadas residem numa eventual violação ao artigo 37 da Lei nº 8.212/91, que, a meu ver, garante, não ampla defesa, mas defesa restrita e decididamente voltada para outro contexto diverso daquele do cancelamento de homologações impostas pela Constituição ao Ministério para as entidades que preencham os requisitos, não do artigo 55 da Lei 8.212/91, mas do artigo 14 do CTN, único apto a impor condições ao gozo de imunidades constitucionais.

Estão os 3 dispositivos assim redigidos:

"Art. 37 da Lei 8.212/91: Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento":

"Art. 14 do CTN: O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º *é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;*

II. aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão";

"Art. 55 da Lei 8.212/91: 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 ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada 3 anos;

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

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

V. aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

Parágrafo 1º *Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional de Seguro Social — INSS, que terá o prazo de 30 dias para despachar o pedido*".

Não abordarei, nesta rápida opinião legal, as diversas teorias e a jurisprudência já conformadas sobre as imunidades, reportando-me ao que já escrevi nos livros "Sistema Tributário na Constituição de 1988" (Ed. Saraiva), "Comentários à Constituição do Brasil" (vol. VI, tomo I, c/Celso Bastos, Ed. Saraiva), "Curso de Direito Tributário" (Ed. Cejup, 2 volumes), "A Constituição Aplicada" (10 volumes, Ed. Cejup), "Direito Constitucional Interpretado" (Ed. Revista dos Tribunais) e em alguns artigos e pareceres publicados pelas Revistas Forense, dos Tribunais, de Direito Constitucional, de Direito Tributário, de Direito Administrativo, Jurídica, Trimestral de Jurisprudência dos Estados etc.

Sempre que a Constituição Federal veda ao Poder Impositivo o exercício de sua força de tributar, concede uma imunidade — utilize-se do nome que se utilizar — visto que proíbe, de forma absoluta, tal exercício.

Escrevi, para distinguir as diversas formas desonerativas da imposição fiscal, o seguinte:

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

Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos "deficits" públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. A fim de fulminar tais conveniências exegéticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente. A publicidade obtida pelos próprios jornais, apesar de não constar expressamente do art. 19, inc. III, letra "d" da E.C. nº *1/69 nele foi incluída por força de decisões da mais alta Corte.*

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela lei maior.

A não-incidência, materialmente, se reveste da mesma estrutura. Não há nem nascimento da obrigação tributária, nem do crédito respectivo, em face de que as pessoas ou situações postas fora da imposição não geram, por seu atos ou ocorrências fáticas, nem obrigação, nos termos dos arts. 113 e 114 do CTN, nem crédito correspondente (arts. 139 e 142), que é o ingresso para o universo administrativo, em nível de conhecimento e ação, do vinculado fato gerador.

A diferença reside, todavia, na origem do Instituto. Na hipótese de não-incidência impede-se o surgimento da obrigação e do crédito, porque o Poder Tributante, que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade. Na imunidade, o Poder Tributante não tem qualquer poder. Não abdica do exercício de nenhum direito, porque não tem nenhum direito à imposição.

Na não-incidência, o poder tributante poderá preencher a área não acobertada por sua ação, sempre que o desejar, através de atos oriundos de suas casas legislativas, direta ou indiretamente.

Desta forma, a não-incidência se constitui no abandono do exercício da competência impositiva, não por falta de capacidade, mas por ato de príncipe, enquanto na imunidade tal exercício — ou não exercício — está definitivamente proibido. A não-incidência cria área provisória de afastamento da obrigação tributária, enquanto a imunidade, área definitiva.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito

passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente.

Tal colocação decorre do art. 175 do CTN, assim redigido: "Art. 175. Excluem o crédito tributário: I — a isenção; II — a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente".

O STF adotou a interpretação acima (nascimento da obrigação tributária e eliminação do crédito), a partir dos polêmicos casos de créditos escriturais de ICM nas importações de matérias-primas antes da E.C. nº *23/83. Negou, por outro lado, direito ao mesmo na hipótese de diferimento da incidência.*

Desta forma, na isenção nasce a obrigação tributária, não nascendo o crédito tributário, vale dizer, a obrigação tributária existe, mas o Poder Tributante concede o favor ao contribuinte de não convertê-la em crédito tributário.

Esta é a razão pela qual a interpretação das isenções é literal (leia-se restritiva), nos termos do artigo 111 do CTN, assim redigido: "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I suspensão ou exclusão do crédito tributário; II — outorga de isenção; III — dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

O poder que concede o favor é aquele com o direito a explicitar os limites da concessão, por sua casa legislativa, desde que não retirando o estímulo concedido por interpretações não restritivas, mas mutiladoras. Quem dá tem o direito de dizer como deu, mas não de dizer que não deu.

A última forma desonerativa de expressão é a que diz respeito à alíquota zero. Nesta forma, nascem obrigação tributária e crédito fiscal, mas tanto uma quanto o outro estão reduzidos à sua nenhuma expressão.

A *alíquota, que pode ir de zero ao número desejado pelo Poder Tributante, respeitados os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta e da capacidade contributiva, é apresentada em sua primeira conformação, que é o número zero, vale dizer, existe enquanto alíquota, mas 09 reflexos da imposição do ponto de vista quantitativo* são nenhuns " (Direito *Empresarial — Pareceres, 26 edição, ed. Forense, 1986, p. 298/304).*

O § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, assim redigido:

"São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendem às exigências estabelecidas em lei,"

é, portanto, uma imunidade condicionada.

Por ser uma imunidade condicionada, aplica-se-lhe o disposto no artigo 14 do CTN, visto que os requisitos de lei a que se refere o constituinte são, necessariamente, os da lei complementar.

Não o fosse e os poderes impositivos, sempre preservados pelos seus crônicos "deficits" públicos, terminariam por criar tal nível de requisitos que inviabilizariam a constitucional.

É, de rigor, o que consta do voto do Ministro Carlos Madeira no RE-108.796-SP de que se destaca o seguinte trecho:

...não se encontra entre os pressupostos estabelecidos Pelo CTN a gratuidade dos serviços prestados. A razão está em que, se por um lado assistência reparativa pressupõe a gratuidade dos serviços, o mesmo não se dá com a assistência social preventiva, realizada por meio da previdência, sistema que pressupõe a reunião de recursos para atendimento de necessidades decorrentes de infortúnios futuros" (grifos meus),

texto que serviu para o Ministro Ilmar Galvão na A.C. 101.394-Paraná, no Pleno do Tribunal Federal de Recursos, como seu relator, entender imunes as entidades fechadas de previdência social (acórdãos não publicados).

E de se lembrar que a imunidade não é um favor fiscal. É, ao contrário, um estimulo para que a sociedade complemente a ação que deveria ser feita pelo Estado — e que, na maior parte das vezes, não o é — ou para garantir a liberdade de expressão e cultura, assim como o exercício autônomo dos poderes.

Por esta razão, na imunidade, a interpretação que as Cortes Superiores têm ofertado é extensiva e não restritiva como nas isenções, como, por exemplo, se lê na ementa do REO nº 80.603-SP (DJU 24/5/79 p. 4.090) abaixo transcrito:

"Papel de imprensa — ato inexistente interpretação literal.

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. *Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência*" (grifos meus),

ou no voto do Ministro Moreira Alves:

"A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69, ao ampliarem a imunidade constante na Constituição de 1946 — e que se adstringe ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros — quis, inequivocamente facilitar e estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos informações que são os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Baleeiro (Limitações constitucionais ao poder de tributar, 5a. ed., p. 198) "a imunidade do artigo 19, III, "d", da Emenda nº 1/69 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípuo" (RTJ 87, vol. 2, p. 611)".

Na hipótese, apesar de não estar, a publicidade dos jornais, elencada como atividade imune no texto constitucional, houve por bem o Pretório Excelso estender-lhe a desoneração, pois sem publicidade os jornais não sobreviveriam e a sua imunidade e a do papel seriam inócuas.

Desta forma, não só a interpretação é extensiva, como os requisitos de lei, são de lei nacional, ou seja, da lei complementar, e não da lei ordinária.

Por esta razão, os únicos requisitos exigenciais, por parte do Ministério da Previdência, são aqueles do artigo 14 do CTN, todos eles reproduzidos no artigo 55 da Lei 8.212/91.

E tal interpretação aplica-se às contribuições sociais, que são tributos, valendo a pena a reprodução de trecho de voto do Ministro Moreira Alves sobre tal natureza (RE 146.733-9, 23/6/92, T. Pleno):

... segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais — que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento — , não só as referidas no artigo 149 — que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional — têm natureza tributária, como resulta igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título "Da Ordem Social". Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149 determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra "b" consagra o princípio da anterioridade). Exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no parágrafo 6º deste dispositivo, que aliás, em seu parágrafo 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no artigo 154, I da norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17, co-edição CEU/ed. Resenha Tributária, 1992, p. 536/537)

Ora, preenchendo qualquer instituição filantrópica os requisitos do artigo 14 do CTN, não poderá, a entidade consulente, deixar de

homologar a imunidade, homologação esta que poderá ser cancelada, se a entidade beneficiária deixar de preencher, no tempo, tais requisitos.

Ora da mesma forma que há um processo homologatório, se os requisitos existirem, deverá haver um processo "cancelatório" — não me agrada a expressão burocrática —, se tais requisitos deixarem de ser atendidos, processo no qual deverá ser dada ampla defesa à entidade em vias de perder a imunidade.

E é tal processo "cancelatório" que, de forma absolutamente correta e constitucional, consta da portaria, com o pleno exercício da defesa por parte do possível infrator.

Ora, tal processo não é previsto no artigo 37, dedicado exclusivamente à fiscalização de "contribuintes", ou seja, à fiscalização de entidades não imunes.

Não há, na lei 8.212/91, disposição sobre o processo cancelatório", que deve anteceder ao processo "contencioso", este sim, subordinado ao artigo 37.

Antes do cancelamento da "homologação", a entidade não é ainda formalmente contribuinte, embora com o cancelamento venha a sê-lo desde a época em que os requisitos deixaram de ser cumpridos, na medida em que, da mesma forma que o Ministério não pode negar a homologação se os requisitos estiverem preenchidos, e nem pode cobrar contribuições de entidades que são imunes, mesmo antes da homologação, não têm estas o direito de continuar imunes, se, no tempo, deixarem de cumprir os requisitos, retroagindo a obrigação ao momento em que deixaram de os cumprir.

Em outras palavras, uma vez no processo cancelatório, retirada a proteção da imunidade, caberá a aplicação de processo determinado pelo artigo 37 da Lei 8.212/91, apenas aplicável a contribuintes, que as entidades imunes não são, enquanto não cancelados os atos concedidos nos termos do artigo 55 do mesmo diploma legal.

E, de resto, o que determina a Constituição, no inciso LVII do artigo 5º, assim redigido:

"ninguém será considerado culpado até o transito em julgado de sentença penal condenatória".

Em outras palavras, aplicando-se o princípio geral ao processo administrativo, o que a Constituição determina é que nenhuma entidade pode ser considerada não-imune enquanto não transitado administrativamente o processo que cancelou, nos termos constitucionais, a imunidade. Antes do cancelamento e enquanto não oficializado o cancelamento, a entidade continua imune. Só, quando encerrado o processo, será considerada não-imune, como só no transito em julgado será considerado culpado, o acusado, em qualquer processo judicial.

Por esta razão, é que houve, o constituinte, por bem definir, no inciso LV, que o processo administrativo se lastreia na ampla defesa, estando o dispositivo assim redigido:

"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os medos e recursos a ela inerentes" (grifos meus).

Não se refere, o constituinte, apenas à "defesa" administrativa, em cumprimento ao disposto no artigo 52, inciso LIV, assim redigido:

ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal",

que cuida do devido processo legal. Faz questão de adjetivar o substantivo "defesa". Não qualquer defesa, mas a "ampla" defesa é assegurada ao acusado, seja no plano judicial, seja naquele administrativo.

Ora, a Portaria rigorosamente assegura a "ampla defesa", impondo, inclusive, que processos em que não foi assegurada tal amplitude do contraditório, sejam reabertos às entidades acusadas para se defenderem. É, portanto, não só rigorosamente constitucional, mas, mais do que isto, uma demonstração inequívoca de respeito aos direitos de cidadania e ao Estado Democrático.

Pensar de forma diferente é apenas objetivar a retirada do direito a "ampla defesa" do cidadão, o que vale dizer, é exteriorizar resquícios de vocação ditatorial, em que o Estado tem sempre razão e o cidadão apenas o "direito" de obedecer. É violentar cláusula pétrea, o que não se pode admitir, nem para efeito de argumentação.

Acrescente-se que a analogia não pode sequer ser admitida em direito tributário para apenar ou criar imposição, estando o artigo 108 § 1º do CTN assim redigido:

"O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei",

de tal maneira que o comando do artigo 37 para o processo contencioso contra contribuintes não pode ser estendido para o processo administrativo aplicado a um não-contribuinte, objetivando exigir tributo não previsto para as entidades imunes. Só após a perda da imunidade é que passará a ser contribuinte, tendo tal perda o condão de permitir ao Ministério da Previdência dar inicio ao processo contencioso propriamente dito. Apenas a este processo se refere o artigo 37 e não àquele que o antecede e dedicado a entidades não contribuintes.

Em face do exposto, entendo que a portaria cumpre, de forma correta, o disposto no artigo 5º incisos LIV, LV e LVII da Constituição Federal, não viola o artigo 37 da Lei 8.212/91 e respeita os direitos da cidadania e de um Estado Democrático.

S.M.J.

São Paulo, 13 de Maio de 1996.

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito da Universidade Mackenzie — Professor Titular de Direito Constitucional e Direito Econômico.