

O Estatuto Constitucional da Religião e da Beneficência

CÉLIO BORJA

Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal. Professor aposentado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

INTRODUÇÃO

1. Na década passada, as administrações dos ministérios da Justiça e da Previdência recusaram às instituições religiosas a condição de beneficentes e de utilidade pública e discriminaram-lhes negativamente as obras sociais, as quais para gozar da isenção (imunidade) do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, deveriam ser transferidas a novas entidades dotadas de personalidade jurídica própria (Resolução nº 13, de 5 de agosto de 1993, do Conselho Nacional do Serviço Social). Nessa mesma linha de conduta, o Instituto Nacional de Previdência Social reconceituou, como relação empregatícia, a que as pessoas de vida consagrada, sacerdotes, religiosas e religiosos, irmãs e irmãos leigos mantêm com as entidades a que pertencem que prestam aos necessitados algum tipo de serviço desinteressado ou enquadraram-os como sócios e diretores dessas organizações, para o efeito de proibi-las de mantê-los e assegurar-lhes a subsistência, sob pena de perderem as mantenedoras a imunidade que o artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição lhes concede.

Essas não são iniciativas isoladas e episódicas da administração pública, mas endêmicas. Daí o interesse permanente do tema das relações da Igreja com o Estado e a atualidade da exegese das disposições constitucionais a ele atinentes.

2. De modo tão claro e inquestionável firmou-se no Brasil a exegese das normas Constitucionais que tutelam as religiões e a liberdade de consciência e de crença que parece um anacronismo discriminar aquelas e limitar essa última apenas ao exercício do culto, impedindo ou dificultando-lhes as obras pias e as de caridade que são da essência mesma do cristianismo. Ao leitor desapercibido dessa circunstância parecerá igualmente anacrônica a recapitulação da doutrina concernente a essa matéria, toda ela firmada na primeira república e positivada nas Constituições de 1934, 1946 e 1967.

3. Tanto ou mais grave, porém, é semear a insegurança jurídica em matéria que pertence ao foro mais íntimo do ser humano e que os fundadores do moderno Estado democrático erigiram em liberdade inviolável, inacessível a qualquer forma de intervenção ou regulação por ato do poder temporal.

A IMUNIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

4. A isenção da contribuição previdenciária patronal é anterior à Constituição atualmente em vigor, pois a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, já isentava

*“da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos **reconhecidos como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias, não percebam remuneração.**”* (Art. 1º, grifei)

Recolheriam, apenas, a parte devida por seus empregados, atendida, no que dispusesse a esse respeito, a legislação previdenciária (art. 2º).

Dois atributos identificavam, no entendimento do legislador, essas entidades filantrópicas: a sua utilidade pública, declarada por ato do Presidente da República (Lei nº 91, de 28 de agosto de 1961, art. 1º) e a gratuidade do exercício dos cargos de suas diretorias.

Isto quer dizer que somente estavam isentas aquelas que fossem de utilidade pública, ou que fossem públicas, como as qualificava a velha doutrina italiana,¹ porque têm como objeto único, ou precípua, o implemento de um fim de inegável relevância para a sociedade e que se constitui, também, em cuidado e preocupação do Estado.

5. São de utilidade pública, tanto as instituições laicas, como as religiosas, eclesiásticas ou de culto, como as qualifica GIORGI, que assim explica essa dualidade:

*“... sebbene la religione non si occupi di cose civili, se non in quanto le servono di mezzi ai suoi fini oltramondani; e sebbene la Chiesa non vachi in oggi che a cure spirituali, rimanendo sequestrata da ogni ingerenza nelle faccende civili, giusta la odierna formula **libera Chiesa***

¹ GIORGIO GIORGI, **La Dottrina delle Persone Giuridiche**, seconda e terza edizione, vol. V, Torino, Unione Tipografico Editrice Torinese, 1927: “... vi ha un'altra categoria di persone giuridiche, dove la ragione pubblica non può dirsi assolutamente estranea; quantumque i corpi morale, che vi restono compresi, non abbiano propriamente l'esercizio del potere pubblico e non entrino nell'ordito rigorosamente governativo dello stato. Tali sono quelle personalità giuridiche, che rappresentano un interesse più o meno generale, e però sempre di utilità pubblica; ma cooperano col governo, no ai fini sociali di primaria necessità, bensì a taluni scopi di civiltà e di benessere pubblico, che sebbene in sottordine si trovano sempre tra le mire di um Governo benordinato”. (p. 1)

*in libero Stato, tuttavia la separazione assoluta degli Enti ecclesiastici dallo Stato non è ancora raggiunta, e forse non si otterrà mai. Gli istituti e le associazioni ecclesiastiche, in quanto posseggono beni ed hanno capacità civile, sono incardinati nell'ordinamento pubblico dello Stato, che loro comparte la civile investitura e la capacità giuridica, erigendoli in Enti morali.”*²

6. No Direito brasileiro, a separação da Igreja e do Estado, operada pelo Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890, a par de liberar todas as igrejas e cultos da intervenção do Estado, abolindo o padroado (art. 4º), que submetia a religião católica ao governo imperial, reconheceu-lhes a personalidade jurídica, “*para adquirir bens e os administrarem*”, mantendo-os no domínio dos haveres que tinham e dos edifícios de culto (art. 5º).

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 aboliu a propriedade de mão morta, como RUI BARBOSA viria a demonstrar perante o Supremo Tribunal Federal, assim completando o novo regime de liberdade religiosa plena, que não exclui a colaboração em prol do interesse público, de acordo com a ressalva do artigo 19, inciso I, da Constituição de 5 de outubro de 1988, e das que a partir da de 1934 a precederam.

7. São fins de interesse público, ou públicos, não somente a assistência prestada aos necessitados, mas, igualmente, a educação e a cultura. Assim, já se entendia, no Direito post-justiniano, como registra GIORGI:

*“E la beneficenza continua a essere intesa con tanta larghezza ed effrenata generalità, da comprendere qualunque opera di utilità generale: onde nel Medio Evo e dopo, si sono personificati come Opere pie molti Istituti aventi per oggetto la soddisfazione dei bisogni intellettuali: perfino le Università di studi e le biblioteche. La definizione della **Causa pia** era perciò amplissima secondo i canonisti, ed abbracciava ogni cosa, che potea riuscire d'interesse sociale: ogni associazione, ed ogni fondazione a scopo misto di culto e di umanità.”*³

8. Explica-se, assim, que desde a Lei nº 91, de 1935, e, em especial, do seu regulamento (Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961, art. 2º, al. e), a educação, a pesquisa científica, as atividades artísticas e culturais, integrem o conceito positivo de beneficência e filantropia, e incluam-se entre os misteres que merecem a declaração de utilidade pública. À filantropia essa disposição regulamentar reclamava, expressamente, *caráter geral ou indiscriminado predominantemente*, excluindo destarte as associações que somente prestam tais serviços a seus associados.

² GIORGIO GIORGI, op. cit. v. V, p. 4 -5.

³ G. GIORGIO, op. cit. v. V, p. 42-43.

Também a Lei nº 1.493, de 13 de dezembro de 1951, habilitou a receber subvenções e auxílios do Tesouro Nacional as entidades que visassem especificadamente a promover a educação e a defesa da saúde, a desenvolver a cultura, a assistência médico-social, bem como, o amparo social da coletividade.

Portanto, quando do advento da Constituição hoje em vigor as entidades filantrópicas já eram isentas da contribuição previdenciária patronal. E as normas legais e regulamentares que a disciplinavam foram recepcionadas e vigoraram até que as modificasse a Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991.

9. Qual ou quais as conseqüências da constitucionalização do antigo favor legal? Certamente, algum efeito jurídico, disso, há de decorrer, pois não é concebível disposição constitucional anódina, que não determina o sentido, a validade e a eficácia das normas inferiores atinentes à matéria de que cuida. É precisamente essa dominância que concretiza o atributo da supremacia da Constituição rígida. *“Todas as disposições constitucionais”* — sustenta JOSÉ AFONSO DA SILVA — *“têm a estrutura lógica e o sentido das normas jurídicas. São imperativos que enlaçam dois ou mais sujeitos de uma relação, atribuindo situações de vantagem e de vínculo ou desvantagem, como demonstraremos com mais vagar. É errôneo pretender que certas disposições constitucionais, só porque não têm uma eficácia positiva direta e imediata, não sejam normas jurídicas e normas jurídicas constitucionais, desde que a própria constituição não tenha estabelecido distinções expressas, como fazia a de 1824, em seu artigo 178.”*⁴

10. Norma constitucional de eficácia contida, que, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, cria *“situações subjetivas de vantagem, caracterizadas como direitos subjetivos positivos”*, a do parágrafo 7º, do artigo 195 (C.F.), recebeu do constituinte normatividade suficiente para reger os interesses de que cogita; e as disposições legais sobre a matéria, autorizadas na Constituição, não se destinam a desenvolver-lhe a aplicabilidade, mas a limitá-la.⁵ Ora, o primeiro efeito da constitucionalização da antiga isenção foi a sua conversão em imunidade. Com efeito, duas regras estão inscritas no citado dispositivo: a primeira — *são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social* — cria para as pessoas do tipo definido na Constituição, a situação jurídica subjetiva de imunes à contribuição previdenciária patronal. A segunda parte da norma — *que atendam às exigências estabelecidas em lei* — permite que o legislador ordinário explicita as notas essenciais do conceito de benefi-

⁴ JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, RT, 1968, S. Paulo, p. 41- 42.

⁵ Cf. JOSÉ AFONSO DA SILVA, op. cit., p. 254, nº IX.

cência e assistência social e que o seu aplicador se recuse a reconhecer o direito à isenção a quem não tenha, efetivamente, os atributos próprios. Na verdade, essas entidades beneficentes de assistência social são imunes desde o momento de sua criação, por efeito dos seus atos constitutivos.

No exercício dessa competência delegada pelo constituinte, o legislador ordinário não pode dispor discricionariamente, nem arbitrariamente, mas com sólido e indiscutível fundamento objetivo e racional. Não pode, *ex. gr.*, multiplicar exigências que não digam respeito à exata qualificação jurídica da beneficência e da assistência. Não lhe é permitido tão pouco infestar os conceitos de uma e outra coisa, com reclamos de mera comodidade administrativa ou de conveniência da arrecadação de tributos e imposições pecuniárias. A norma legal subordinada não pode dispor em sentido oposto ao da norma constitucional subordinante; se o fizer, sujeita-se ao controle concentrado ou difuso de constitucionalidade que lhe declarará a ineficácia.

11. Também, não se permite, nem ao legislador, nem ao poder regulamentar, nem ao aplicador da lei, condicionar o gozo da isenção ao cumprimento de deveres e obrigações para com a administração, em geral, e o fisco, em particular. Para esse fim outras sanções e instrumentos de coerção existem. A cassação da isenção constitucional não pode ser cominada para o fim de forçar o recolhimento de tributos ou o cumprimento de exigências administrativas ou para facilitar a observância de políticas governamentais. Mas a perda da isenção há de decorrer exclusivamente da inexistência ou da extinção de um ou mais atributos essenciais da beneficência e da assistência social. Remunerar diretores, distribuir-lhes lucro, adjudicar-lhes o patrimônio social ou abandonar a pessoa jurídica isenta as suas finalidades assistenciais estatutárias, ou trocá-las por atividades e fins não-assistenciais, podem esses atos e omissões ser causa legítima e fundada de perda da isenção.

12. Assim é, porque a isenção do parágrafo 7º, do artigo 195, da Constituição, é subjetiva, pois é concedida ao sujeito que assuma, no ato mesmo de constituir-se, o duplo atributo da beneficência, como modo de agir, e da assistência social, como finalidade de sua ação. Por força da autonomia e independência que a Constituição assegura às associações e ao ato associativo, nos incisos XVIII e XIX, do artigo 5º, quem qualifica a pessoa jurídica como beneficente e assistencial são seus atos constitutivos e estatutos. Podem as pessoas jurídicas isentas serem infiéis às regras *interna corporis* que lhes definem a natureza e os fins e, por isso, perderão a qualificação jurídica que atrai a isenção constitucional e, assim, dela decairão.

Por isso, o decreto presidencial *declara*, mas não constitui como de

utilidade pública a entidade assistencial. O que determina a utilidade pública de uma associação ou sociedade são os seus fins e estes, de acordo com o nosso direito constitucional positivo e republicano, só podem resultar da livre escolha dos associados, no momento de *constituir* a associação ou sociedade ou no de reformá-la.

13. Em síntese, os conceitos jurídicos de beneficência e assistência foram formados ao longo dos séculos e compreendem, a partir da Idade Média, a educação e a cultura. Também, no nosso direito positivo, anterior a 1988, além das finalidades de utilidade pública, atestadas em ato presidencial meramente *declaratório*, isto é, que reconhece um fato ou um direito preexistente, a filantropia postulava, como ainda hoje, a não-retribuição dos diretores, ou seja, a gratuidade dos serviços que os órgãos da entidade isenta lhe prestam, reservando-se a qualidade de órgãos às pessoas que têm, estatutariamente o poder de representá-la, comprometê-la e obrigá-la.

Deve ser, enfim, repetido que, em decorrência da constitucionalização da isenção da contribuição previdenciária patronal, em norma que lhe define o sujeito — entidades beneficentes de assistência social — é defeso à lei negar esse benefício a pessoa jurídica que se qualifica estatutariamente como beneficente e assistencial, dando-se a essas palavras o sentido que têm na linguagem comum e corrente.

Porque é norma constitucional de eficácia contida, poderia o legislador refazer os conceitos de assistência e beneficência que a tradição jurídica e a doutrina multiseccular formaram?

Penso que não, porque, se assim agisse, ele estaria violando a regra de hermenêutica constitucional, segundo a qual “*as palavras devem ser entendidas no seu sentido geral popular*”, em “*sentido compreensivo que expresse idéias gerais, mais do que requintados matizes de pensamento ou distinções estritas.*”⁶ Afrontaria, ainda, outra regra elementar de interpretação: palavras cujo sentido está assentado serão assim igualmente entendidas, quando reeditadas (***words reenacted after they have acquired a settled meaning will be understood in that meaning***).⁷

Na parte final do parágrafo 7º, do artigo 195, a Constituição faculta à lei qualificar, afirmativa ou negativamente, os conceitos de beneficência e assistência social, para o fim precípua de impedir sejam eles usados indevida ou fraudulentamente. Mas essas qualificações deverão ser congruentes com a definição já assentada dos termos usados pela Constituição.

⁶ *Busser v. Snyder e Com. v. Nickerson*, apud THOMAS COOLEY, **A Treatise on the Constitutional Limitations**, v. I, 8ª edição, Boston, 1927, p. 130 nota 3.

⁷ *Fulmer v. Commonwealth* apud COOLEY, op. cit. v. I, nota 1, p. 131-132.

14. Diferentemente das relações que estabelecem no meio civil subordinadas ao direito comum, o vínculo associativo que os institutos católicos de vida consagrada⁸ firmam com os que neles professam viver os conselhos evangélicos é inteiramente regulado pelo direito eclesiástico, porque está protegido pela garantia da inviolabilidade com que o inciso VI, do artigo 5º, da Constituição, proíbe a ingerência do Estado na vida religiosa e nas instituições que lhe são próprias.

Art. 5º-

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção dos locais de culto e a suas liturgias.

Consagrar-se à sua religião, ingressando em algum de seus institutos, dotados ou não de personalidade jurídica civil, para neles viver em regime de pobreza e obediência,⁹ é ato protegido por essa garantia constitucional de inviolabilidade.

A disciplina e o estatuto normativo a que se submetem o homem e a mulher consagrados ao serviço divino são modos invioláveis de exercício da religião e, por isso, são do domínio exclusivo da consciência do próprio crente, que pode a eles submeter-se ou deles esquivar-se, sem temer forma alguma de intervenção ou constrição estatal.

Da comparação dos textos dos incisos VI e XVII, do artigo 5º, da Constituição, ressalta a diversidade de tratamento que a Constituição dá à liberdade civil de associação e à de agremiação religiosa, pois, a primeira é plena (art. 5º, XVII) e, a segunda, inviolável (art. 5º, VI). A plenitude não exclui a regulação estatal, pois significa que, embora o ato associativo e a constituição da associação situem-se integralmente na esfera da autonomia da vontade, a lei pode, contudo, dispor acerca da ilicitude de certos fins que, assim, já não mais poderão servir de causa formal final da associação.

Já a liberdade de agremiação para fins religiosos, além de ser plena, é inviolável, pois, é insuscetível de regulação externa à consciência do sujeito. A inviolabilidade corresponde, no léxico português, à “*prerrogativa que põe certas pessoas acima da ação da justiça*” (CALDAS AULETE).

Ressalvadas a lesão a direito, — isto é, a interesse protegido pela lei civil — e a conduta não religiosa penalmente punível, assim da instituição religiosa, como dos seus membros, os fatos e as relações de caráter religioso são, em princípio, insuscetíveis de regulação estatal, por força da inviolabilidade com que a Constituição os protege. Reciprocamente, esses

⁸ Cf. **Código de Direito Canônico**, cânon 573 § 2º.

⁹ *Ibd.*

fatos e relações não gozam da tutela do sistema jurídico civil. Por essa razão, o abandono da vida religiosa, com a quebra dos votos proferidos e em contravenção da lei canônica, é fato irrelevante para a ordem normativa estatal, que não pode ser invocada pela parte agravada, para forçar o cumprimento dos votos e do direito eclesiástico.

Penso que é esse o fundamento constitucional das iterativas decisões da Justiça trabalhista no sentido da inexistência de vínculo empregatício entre sacerdotes seculares, religiosos e religiosas de confissão católica, e ministros evangélicos, de um lado, e de outro, as instituições religiosas a que servem. O Tribunal Superior do Trabalho já assentou, no acórdão nº 550/72, da sua Segunda Turma, que “*as irmãs religiosas, prestando serviços através da Ordem ou Congregação a que pertencem, não assumem a condição de empregadas.*” (D.J.U. 28.6.72). Nesse sentido vão, também, os acórdãos dos Tribunais Regionais do Trabalho: TRT - 9ª Região, 2ª Turma, RO 1016/88, *in* DJ PR de 12.10.88, p. 97; 9ª Região, 2ª Turma, RO 0159/92 *in* DJ de 01.04.93; 9ª Região, 3ª Turma, RO 1329/92 *in* DJ PR de 30.07.93, p. 32; 12ª Região, RO 1734/89 *in* DJ SC de 25.05.90, p.22; 11ª Região, RO 445/88, proferido em 21.03.89; 3ª Região, 3ª Turma, RO 12735/91 *in* DJ MG de 01.08.92, p. 50; 8ª Região, RO 2934/90, publicado na sessão de 23.08.91; 4ª Região, 1ª Turma, RO 8577/85, proferido em 16.07.86; 5ª Região, 1ª Turma, RO 2482/85 *in* DJ de 09.04.86.

15. Há, contudo, outra hipótese a considerar, que, acredito, ocorre com freqüência. Embora a prática da caridade seja um mandato divino dado a todos os fiéis cristãos e às formas associativas que os congregam, os institutos de vida consagrada têm dons diferentes, segundo a graça que lhes é dada (***quæ donationes habent differentes secundum gratiam quæ data est eis***), nas palavras do cânon 577, do Código de Direito Canônico. Ao lado da oração e do anúncio da Palavra, essa disposição eclesiástica põe o bem dos homens (***sive hominibus beneficientem***) entre as finalidades a que se podem dedicar, mais de perto, essas sociedades e associações criadas dentro da Igreja Católica.

Os institutos vocacionados para a beneficência, segundo o seu estatuto canônico e os seus estatutos civis, são, em regra, mantenedores de obras e serviços, mediante os quais realizam essa sua finalidade. E é nesses serviços e obras que os religiosos e leigos, pertencentes aos institutos mantenedores, cumprem os votos que professaram, vivendo a pobreza e a obediência que prometeram observar e prestando aos necessitados o serviço que é finalidade estatutária de sua agremiação.

A obra beneficente ou filantrópica — com ou sem personalidade civil — mantida por um instituto religioso, como que se sub-roga na facul-

dade da sua mantenedora de haver o serviço dos homens e mulheres de vida consagrada que, por isto, nada percebem. Certamente, ao receber o serviço prestado sem retribuição pecuniária, sem salário e com dedicação integral, a obra ou serviço mantido assume o dever ou obrigação moral da mantenedora de prover o sustento dos que, desinteressadamente, mais do que o trabalho, lhes dão suas vidas.

Manter colaboradores tais é, por certo, o primeiro e genuíno ato de filantropia que se há de esperar dessas obras beneficentes.

16. Penso, contudo, ser desnecessário aflorar o ponto relativo à natureza do vínculo que se estabelece entre a obra filantrópica e os homens e mulheres de vida consagrada, que lhe prestam serviço. Ressalvando não se tratar de vínculo empregatício, como assentado na jurisprudência trabalhista, recorro que a exigência da não-remuneração, como atributo próprio da filantropia, dirige-se, exclusiva e estritamente, aos diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, como se conclui da leitura do artigo 55, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991:

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 -

II-

III-.....

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

17. Não se pode presumir seja órgão de direção de um instituto religioso a pessoa que nele ingressa para dedicar sua vida ao cumprimento do conselho evangélico da caridade, sob a forma de beneficência. Ao contrário, coloca-se ela no pólo passivo de uma relação de sujeição, por força do voto de obediência, o que não exclui a possibilidade de vir a ser formalmente escolhida para exercer o **munus** de dirigir a instituição. Tal escolha, contudo, não se presume, prova-se documentalmente.

A família é, entre as instituições e relações jurídicas civis, a que mais se assemelha aos institutos de religiosos ou de leigos da Igreja Católica; e o pátrio poder é, analogicamente, o correspondente do vínculo que se estabelece entre os superiores dessas agremiações e seus confrades.

Na família, à sujeição dos filhos corresponde o dever paterno de prover-lhes o sustento. E a disciplina normativa do poder dos pais sobre sua prole — variável segundo os diferentes estágios de civilização e cultura

de cada povo — serve de modelo à autoridade e às atribuições do superior em face dos monges, padres, frades, freiras e irmãos.

Seria, pois, um contra-senso presumir que um membro de instituto católico, religioso ou leigo, seja necessariamente, por força exclusiva dessa sua qualificação, diretor, benfeitor, instituidor ou conselheiro da obra ou serviço beneficente a que serve. É possível que ele assuma qualquer dessas posições, mas, para que isso ocorra, há necessidade de um ato formal praticado pelo órgão estatutariamente capaz.

Segue-se que, não tendo sido provido regularmente, em qualquer dos cargos e funções indicados no inciso IV, do artigo 55, da Lei nº 8.212, de 1991, é absolutamente irrelevante, para o efeito de aplicação desse dispositivo, o fato de um fiel católico de vida consagrada perceber salário, direto ou indireto, ou ter assegurada a sua subsistência, pela obra filantrópica a que dedica sua existência.

Quer o titular da isenção seja um instituto de vida consagrada, quer seja uma obra pia, beneficente ou filantrópica, com personalidade jurídica própria, por aquele mantida, não se pode afirmar que ao fornecer alimentação, moradia, ensino ou qualquer outro benefício, *in natura*, aos que têm, com um ou outra, relação de serviço, esteja violando o requisito do artigo 55, IV, da Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991, para o gozo da isenção da contribuição patronal. Primeiro, porque na hipótese de existir vínculo empregatício pressupõe-se o pagamento de salário; à prestação laboral corresponde necessariamente a contraprestação pecuniária ou *in natura* do tomador do serviço. Essas últimas integram o salário, como estatuído no artigo 458, da CLT:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro compreendem-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Interpretando-se sistematicamente a disposição do artigo 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, concluir-se-á que ela não proíbe o pagamento de salário *in natura*, a quem a ele tenha direito, por força do contrato ou do costume. O que essa disposição legal proíbe é abonar-se salário ou remuneração, vantagem ou benefício, a qualquer título, a diretor, conselheiro, sócio, instituidor ou benfeitor; nessa vedação não se compreende o pagamento de salário, direto ou indireto, a quem efetivamente preste serviços ao instituto religioso ou à obra por este mantida e não ocupe ou exerça nenhuma das funções ou cargos expressamente enumerados. Porque é norma restritiva de direito, a do artigo 55, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, inter-

preta-se estritamente, não se podendo estender a outros, a vedação feita a sujeitos determinados; quem não é *diretor, conselheiro, sócio, instituidor ou benfeitor* não é por ela alcançado.

18. Examino agora a questão da obrigatoriedade de inscrição das pessoas jurídicas, no Cadastro Geral de Contribuintes — CGC. Começo por observar que, em decorrência do princípio de legalidade (art. 5º, II, C.F.), somente a lei pode impor o ônus ou dever de fazer alguma coisa e definir os sujeitos respectivos. Entretanto, na vigência de igual disposição da Constituição de 1967 e de sua Emenda nº 1, de 1969 (art. 153, § 2º), a Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970, delegou, no artigo 1º, inciso I, ao Ministro da Fazenda a faculdade de dizer quem está sujeito a essa inscrição. Ignorando tal delegação, inconstitucional, a meu ver, não só pela sobredita razão, mas também porque usurpa a competência constitucional do Presidente da República para regulamentar a execução das leis (art. 84, IV, da Const. 1988 e art. 81, III, Const. 1967 - Em. nº 1, 1969), o art. 176 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, definiu os sujeitos desse dever:

Art. 176 - As pessoas jurídicas em geral, inclusive as empresas individuais, serão obrigatoriamente inscritas no Cadastro Geral de Contribuintes, observadas as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda, de acordo com o estabelecido no art. 1º da Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970.

Elidida, assim, a última inconstitucionalidade apontada, a Instrução Normativa SRF nº 96/80 estendeu, no seu item 2.15, a obrigatoriedade de inscrição a todos os *estabelecimentos* do contribuinte, inclusive aos localizados no exterior. Estes, são definidos, no item 1.2 da mesma norma, como “*unidade imóvel autônoma e contínua em que o contribuinte exerça, em caráter permanente, atividade econômica ou social, como:*

a) terreno sem construção (estacionamento pago de veículos em local que não seja de domínio público, parque de diversões permanente etc);

b) edifício ou conjunto de edificações num único terreno ou em terrenos contíguos, desde que haja comunicação entre as diversas edificações que não seja por logradouro público;

c) pavimento ou grupo de pavimentos de um ou mais edifícios que se comuniquem internamente;

d) loja ou grupo de lojas de um ou mais edifícios que se comuniquem internamente;

e) sala ou conjunto de salas do mesmo edifício;

f) parte de sala, de loja, de galpão, de pavimento, de edifício ou de

terreno.

Esta norma administrativa não define o estabelecimento, mas indica deficientemente onde ele pode ser localizado. Não o define, insisto, porque para fazê-lo deve dizer quais são seus elementos essenciais. Ora, o estabelecimento, tal como o domicílio, constitui-se de um elemento material, objetivo — o lugar — e de outro, subjetivo, o **animus** — vontade de permanecer sem termo definido ou previsível.

No Direito Civil brasileiro, ao qual pertence e onde encontra adequada regência, o estabelecimento está imediatamente referido ao domicílio, tal como se vê do artigo 35, § 3º, do Código Civil:

Art. 35 - Quanto às pessoas jurídicas o domicílio é:

.....
IV - Das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial nos seus estatutos ou atos constitutivos.

Em direta conexão com essa norma, o parágrafo 3º, atento à realidade contemporânea da dispersão, no espaço, da atividade dos entes morais ou jurídicos, associa, *para um fim determinado*, as noções de estabelecimento e domicílio.

§ 3º - Tendo a pessoa jurídica de direito privado diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um será considerado domicílio para os atos nele praticados.

Essa assimilação do estabelecimento ao domicílio — exclusivamente para o efeito de aforar os atos localizadamente praticados pela mesma pessoa jurídica sediada alhures — tem como conseqüência que para qualificar juridicamente o estabelecimento se lhe exigem os atributos do domicílio. Ora, no nosso Direito, “*não basta para constituir domicílio: 1º nem o simples fato da residência, ainda que prolongada, em um lugar, ou por viagem, ou por tráfico ambulante, ou por outro motivo accidental, sempre que pareça haver domicílio em outro lugar.*”¹⁰

Como se adquire então o domicílio? O mesmo TEIXEIRA DE FREITAS responde: “*O domicílio, dizem todos os Escritores, não se adquire senão **animo et facto**; porém, uma vez adquirido, conserva-se **solo animo**: aplica-se-lhe pois, como observa Demolombe, a teoria da **posse**, que também não se adquire se não pelo fato acompanhado da intenção: **corpore et animo, neque per se corpore, neque per se animo** — L. 3ª § 1º Dig. de adq. vel amitt. poss.)*”¹¹

¹⁰ AUGUSTO TEIXEIRA DE FREITAS SENIOR, **Vocabulário Jurídico**, Rio de Janeiro, B. L. Garnier Livreiro. Editor, 1883, Apêndice II, cap. II, § 2º, art. 172, p. 504.

CORREA TELLES já advertia: “*Um estranho, que é mandado para uma terra, revestido de um cargo temporário, ou revogável, e que nela vive sem ânimo de permanecer, não é vizinho dela.*”¹²

Advindo o Código Civil, e, nele, a límpida definição de domicílio dos seus artigos 31 e 32, CLOVIS BEVILAQUA persistia entendendo que o **animus** é condição necessária da sua aquisição: “*A transferência voluntária do domicílio opera-se pela mudança da residência acompanhada da intenção de fixar-se a pessoa no lugar, para onde se mudou. Sem esta intenção, o domicílio continua a ser o mesmo (Cód. Civil, art. 34). Ausências temporárias não influem sobre a permanência do domicílio.*”¹³

Essa doutrina coincide com a lição de WINDSCHEID, acerca do local do domicílio de quem tem morada em mais de um lugar: “*Qual sia questo luogo è una questione, che in generale, deve risolversi ponderando per ogni singolo caso tutte le circostanze: per certi casi essa è decisa da una regola legislativa. In questi casi anche la volontà della persona di cui si tratta è indifferente; astraendo da essi, non è possibile la fissazione di un domicilio senza la volontà di colui che lo fissa. D'altra parte non basta la semplice volontà, se non le corrisponde il rapporto di fatto*”.¹⁴ Portanto, abstraída a hipótese do domicílio legal, o seu lugar é determinado pela vontade daquele que nele se fixa, vontade que se há de materializar em uma relação de fato.

Sem a vontade de permanecer, nem há domicílio, nem, analogicamente, se há de supor a existência de um estabelecimento. Tampouco, a dispersão da atividade da empresa no espaço há de induzir, sempre, a existência de mais de um estabelecimento ou firma, como registra a doutrina contemporânea: “*O deslocamento dos elementos constitutivos de uma empresa pode ser, também, mutável. Isto ocorre nas empresas de transporte terrestre, marítimo ou aéreo. Comboios, veículos, navios que sulcam mares distanciadíssimos entre si, aviões que voam de um continente a outro constituem para essa empresa, elementos móveis, de localização continuamente variável, da mesma firma. Mas mesmo nessa hipótese, o vínculo orgânico que imprime uma compacta unidade à empresa, nem se adensa, nem se esgarça.*”¹⁵

¹¹ A. TEIXEIRA DE FREITAS SENIOR, op. cit., apêndice II, cap. II, § 2º, nota 166, p. 505.

¹² J. H. CORREA TELLES, **Digesto Português**, t. II, 5ª edição, Coimbra, 1860, L. II, tit. preliminar, § 1º, nº 18, p. 9.

¹³ CLOVIS BEVILAQUA, **Teoria Geral do Direito Civil**, 4ª edição, Liv. F. Alves, 1949, pg. 196.

¹⁴ BERNARDO WINDSCHEID, **Diritto delle Pandette**, trad. Carlo Fadda e Paolo Emilio Bensa, Torino, UTET, 1.925, § 36, p. 105-106.

¹⁵ Cf. MARIO CASANOVA, Azienda, in **Novissimo Digesto Italiano**, II, p. 3: “La dislocazione degli elementi costitutivi di un azienda può essere anche mutevole ciò avviene per le imprese di trasporti terrestri, marittimi od aerei. Convogli, veicoli, navi che solcano mari fra loro lontanissimi, aeromobili che volano dall’uno all’altro continente costituiscono, per quelle imprese, elementi mobili, della stessa azienda. Ma, anche in questi ipotesi, non si spezza e non si attenua il vincolo organico che imprime all’azienda una compatta unità.”

À vista desses exemplos, é fácil entender porque não se podem classificar como estabelecimentos as unidades de serviço de uma entidade beneficente que se desloca por localidades e sítios diversos, para acudir, por certo tempo e sem o ânimo de neles permanecer, às necessidades de indivíduos, famílias e grupos sociais.

Se não se pode falar em estabelecimento, na ausência do ânimo de permanência, não me parece que se possa exigir a inscrição da obra no Cadastro Geral de Contribuintes.

Na hipótese, ressalta o aspecto de *eventualidade* das obras ou serviços das congregações religiosas e, na definição de estabelecimento, o de *caráter permanente*. Logo, a inscrição no CGC não pode ser exigida de missões transitórias e eventuais, de congregações religiosas ou de instituições filantrópicas .

19. O exame desse requisito do gozo da isenção (imunidade) do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, desdobra-se em três questões: a) como se apuram os vinte por cento de gratuidade exigidos pelo Decreto nº 752, de 17 de fevereiro de 1993, artigo 2º, inc. IV; b) se neles podem ser computadas as transferências financeiras feitas pela mantenedora, em favor das obras que operam em regime de gratuidade, dado o estado de pobreza dos seus assistidos e, c) se nesses vinte por cento podem incluir-se os serviços e benefícios concedidos aos seus empregados.

À primeira respondo afirmando que os vinte por cento de gratuidade apuram-se sobre a receita bruta ou sobre as contribuições operacionais do titular da isenção. E que, em qualquer dessas duas bases de cálculo, incluem-se as receitas e as contribuições auferidas pelas obras e serviços, sem personalidade jurídica e patrimônio próprio, mantidos pelo titular da isenção.

A contabilidade de uma dependência, repartição ou filial, porque não têm personalidade jurídica, nem patrimônio próprio, é a da instituição dotada de capacidade civil à qual pertence. A lei pode autorizar a manutenção de uma contabilidade distinta e própria nas unidades descentralizadas de um contribuinte, para efeitos fiscais e tributários. Mas, civilmente, os créditos e débitos de todas as repartições e unidades, ainda que administrativamente autônomas, imputam-se ao patrimônio do ente que tem personalidade e, portanto, capacidade para os atos da vida civil. A subtração de receitas, de créditos e direitos ao ente civilmente capaz pode constituir-se em redução da garantia que o patrimônio representa para os credores, entre eles o Fisco.

A gestão dos recursos da pessoa jurídica também pode ser descentralizada por conveniência de sua administração. Mas, em face do meio

civil, todos os ingressos, como todos os deveres, obrigações, ônus e débitos imputam-se ao patrimônio único.

Em conseqüência, se uma obra pia, beneficente ou filantrópica, sem personalidade, mantida por uma instituição dotada de personalidade e patrimônio próprios, aufere alguma receita ou incorre em despesa, esse e aquele fato financeiro podem ser registrados, facultativamente, na contabilidade da dependência, mas, o deverão ser, necessariamente, na da mantenedora.

Embora sua exigência pareça-me inconstitucional, observo que a gratuidade é condição resolutiva da isenção. Mas enquanto não declarada a sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, ela há de ser exigida do titular da isenção, e, não, de suas repartições, frações ou unidades operacionais.

Voltando-me para a questão relativa ao subsídio ou auxílio prestado às obras ou serviços assistenciais destituídos de receita, penso que, aqui, há de ser aplicada a mesma regra que acabo de formular. Não só as receitas, mas, também, as gratuidades concedidas por obras, serviços, repartições, unidades operacionais, prestadores de assistência social, imputam-se ao titular da isenção dotado de personalidade e capacidade civil.

A centralização contábil — obrigatória civilmente — não impede que, por comodidade da administração, cada unidade descentralizada tenha registro próprio de suas operações e dos fatos financeiros e econômicos de que é protagonista. Mas a prestação gratuita, por essas divisões, de assistência social também imputar-se-á ao titular da isenção, de quem se exigem os vinte por cento de gratuidade.

Relativamente à possibilidade jurídica de computarem-se, na quota da gratuidade, os serviços e benefícios que as entidades filantrópicas concedem a seus empregados e às suas famílias, penso que a resposta há de ser negativa.

É que o vínculo jurídico dos empregados com seus empregadores é, substancialmente, de serviço e de conteúdo econômico; e é, formalmente, empregatício, submetido a regime jurídico próprio, que não se confunde com a relação de assistência desinteressada que se estabelece entre a entidade filantrópica e aqueles a quem ela presta serviços ou fornece bens.

A habitualidade das prestações *in natura* assume, na legislação do trabalho, o caráter de salário indireto que se integra ao direto, para muitos efeitos, e constitui-se em direito subjetivo do empregado.

Já o serviço prestado pela entidade filantrópica a seus assistidos não se converte em direito destes e obrigação daquela, juridicamente exigível. A sua prestação pode constituir-se em dever jurídico estatuído em norma de direito objetivo, exigível pelo Estado, não pelos seus beneficiários diretos. Por tais razões, tenho que serviços e fornecimentos das entidades

filantrópicas aos seus empregados não são computáveis na quota de vinte por cento de gratuidade, prevista no inciso IV, do artigo 2º, do Decreto nº 752, de 17 de fevereiro de 1993.

20. Também com fundamento na já aludida ordem de serviço nº 13, de 13 de abril de 1993, tem sido exigida a concessão de vinte por cento de gratuidade, desde data anterior à da publicação do Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, que a instituiu (artigo 2º, inciso IV). Se porventura, o INSS entende que esse requisito foi descumprido, “*suspende o benefício isencional a partir da competência de novembro de 1991, observando o disposto na Ordem de Serviço de nº 72, de 13 de abril de 1993*”, informa a Consulente.

Nesse caso, é evidente que se empresta efeito retroativo à imposição aludida. Ora, a lei tem caráter prospectivo, só gerando efeitos a partir de sua publicação. Independentemente de existir, ou não, um direito cuja aquisição aperfeiçou-se na vigência da lei anterior, ocorre, sem dúvida, contravenção a um postulado da ciência do Direito, segundo o qual, a norma jurídica só dispõe para o futuro, não para o passado. Por isso, ela alcança e regula os fatos ocorridos após o seu surgimento, não os anteriores. Esse postulado ou princípio foi incorporado ao direito escrito romano: ***leges et constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta præterita revocari.*** (L. 7, Cod. De Legibus).

O Código Civil francês, pioneiro da codificação do moderno direito comum, dispõe no artigo 2º: “*la loi ne dispose que pour l’avenir; elle n’a pas d’effect rétroactif.*”

Igual disposição encontra-se no artigo 11, do Código Civil italiano:

Art. 11 - La legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo.

A nossa Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 e Lei nº 3.238, de 1º de agosto de 1957), cuidando do tema, deu-lhe tratamento peculiar:

Art. 6º - A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

As nossas Constituições republicanas, contudo, assim formularam o princípio da irretroatividade das leis: “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*” (art. 141, § 3º, Const. 1946; art. 150, § 3º, Const. 1967; art. 153, § 3º, Em. nº 1, 1969; art. 5º, XXXVI, Const. 1988).

Segundo a doutrina ensinada pelo Supremo Tribunal Federal, o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição, que prevalece sobre a norma ordinária da Lei de Introdução ao Código Civil, impede que a lei nova alcance os efeitos

futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, porque — embora minimamente retroativa segundo a classificação romana da retroatividade — *ela interferiria na causa, que é um ato ocorrido no passado* (ADIN nº 493-DF, Ementa, RTJ 143/724, Pleno). No Brasil, aplica-se plenamente, portanto, o princípio ***tempus regit actus***, segundo o qual, os atos jurídicos regulam-se pela lei do tempo em que foram celebrados.

Porque assim é, nem a extinção do direito à isenção, em decorrência de a instituição não ter mais a assistência social por seu escopo exclusivo, nem o inatendimento de nova exigência para o gozo da isenção, permitem que se cobre, retroativamente, do sujeito que decaiu do direito a esse benefício constitucional, as contribuições de que estava isento, até então. O ato administrativo unilateral, que impõe *ônus* ao administrado, sujeita-se ao princípio de legalidade (art. 37, *caput*, CF). Se a lei não pode retroagir, também não o pode o ato administrativo que a aplica.

Os atos administrativos bilaterais e consensuais, como os contratos da administração pública, podem modificar situações jurídicas já constituídas, segundo a lei velha. Não assim os unilaterais e impositivos.

Precisamente por essas razões, o Decreto-Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1977, que deu nova disciplina à isenção da qual cuidamos neste trabalho, dispôs que, indeferido o pedido de renovação do certificado de filantropia ou perdido o prazo para requerê-lo ou, ainda, cancelada a declaração de utilidade pública, as contribuições previdenciárias deverão ser recolhidas, “*a partir do mês seguinte ao término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento*” (art. 1º, § 4º) ou “*a partir do mês seguinte ao dessa revogação*” (art. 2º).

Por tais razões, nenhum dever jurídico, e nenhuma obrigação, nem qualquer condição resolutiva da isenção ou exigência para o seu gozo podem incidir em fatos ocorridos anteriormente à publicação da norma que os instituiu.

Sem prejuízo da prerrogativa do legislador ordinário de modificar, nos limites da Constituição, as exigências para o gozo da isenção do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, as situações jurídicas definitivamente constituídas e os atos jurídicos que se aperfeiçoaram na vigência da lei anterior são inalteráveis pela nova lei (***tempus regit actus***). □