

**XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO  
CONPEDI CHILE - SANTIAGO**

**DIREITO CONSTITUCIONAL II**

**MARCELO NEGRI SOARES**

**RUBENS BEÇAK**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito Constitucional II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcelo Negri Soares; Rubens Beçak – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-574-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito. 3. Constitucional. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

## DIREITO CONSTITUCIONAL II

---

### **Apresentação**

#### DIREITO CONSTITUCIONAL II

É com imensa satisfação que o CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito torna público à comunidade científica o conjunto dos artigos aprovados e apresentados no Grupo de Trabalho intitulado DIREITO CONSTITUCIONAL II, produzidos no XI Encontro Internacional do CONPEDI, sob o enfoque dos DIREITOS SOCIAIS, CONSTITUIÇÃO E DEMOCRACIA NA AMÉRICA LATINA, realizado presencialmente em Santiago do Chile entre os dias 13, 14 e 15 de outubro de 2022. Foram diversas temáticas tratadas, neste que foi o primeiro encontro científico presencial após a pandemia do COVID-19, dentre esses temas, foram apresentados trabalhos sobre: os meios alternativos de solução de conflitos para desafogar o Judiciário na esfera dos conflitos envolvendo a Administração Pública; a natureza jurídica da ADPF (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental), que não existe como ação, mas sim como reclamação ou arguição; Lei Geral de Proteção de Dados: a proteção e exclusão de dados; a dicotomia entre imunidade e isenção tributária na inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 187/2021 para regulamentação das contribuições sociais das instituições beneficentes de assistência social (terceiro setor); contextualizando a cidade de Araraquara, com reinserção do idoso no meio social, em vista do aumento da população idosa; o problema da segregação humana pelo avanço tecnológico e dificuldade de acesso; destaque para a questão da mídia jornalística e blogs na liberdade de expressão versus direito ao esquecimento e a proteção dos direitos da personalidade; o fenômeno do politicamente correto na incidência versus ponderação (debate entre Friedrich Muller e Alexy); a questão se o voto aberto pode interferir no resultado final da votação, com a possibilidade de avaliação do representante pelos seus representados, isto é, a outorga da transparência; sobreposição da culturalização, desconstrução das práticas sociais aceitas e dissociação entre direito e cultura na proteção dos bens jurídicos sob a ótica da dignidade da pessoa humana; binômio laicidade do estado e liberdade religiosa; crítica o quórum para iniciativa popular em Emendas Constitucionais no Brasil; estudo comparado no juiz de garantias; a interpretação jurídica em Ronald Dworkin para uma Constituição pluralista e democrática, a partir de uma ideia política; separação de poderes: o Poder Judiciário como poder nulo versus um certo ativismo e o constitucionalismo popular na construção da democracia; judicial review e ativismo judicial; por fim, sobre a cláusula democrática no MERCOSUL e a questão do Paraguay.

Trata-se de coletânea composta diversos trabalhos aprovados oralmente, sendo que também foram submetidos previamente ao processo denominado double blind peer review (dupla avaliação cega por pares) dentro da plataforma PublicaDireito, que é mantida pelo CONPEDI.

Os referidos Grupos de Trabalho contaram, ainda, com a contribuição de vinte e três proeminentes pesquisadores ligados a renomadas instituições de ensino superior do país, incluindo alguns mestrandos e doutorandos.

Nesta esteira, a coletânea que ora se apresenta é de inegável valor científico. Pretende-se, com esta publicação, contribuir com a ciência jurídica e com o aprofundamento da relação entre a graduação e a pós-graduação. Importante lembrar, ainda, da contribuição deste congresso com a formação de novos pesquisadores.

Agradecemos ainda a todas as pesquisadoras e pesquisadores pela inestimável contribuição e desejamos a todos uma ótima e proveitosa leitura!

Santiago (Chile), 17 de outubro de 2022.

Prof. Pós-Dr. Marcelo Negri Soares - Coordenador de GT Conpedi – UNICESUMAR-PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - Coordenador de GT Conpedi – Livre-docente - USP

**O PARADOXO ENTRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E UMA TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA, ATRAVÉS DAS INCONSTITUCIONALIDADES DA LEI COMPLEMENTAR 187/2021 NA REGULAMENTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DAS INSTITUIÇÕES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.**

**THE PARADOX BETWEEN TAX IMMUNITY AND A DISGUISED TAXATION, THROUGH THE UNCONSTITUTIONALITIES OF COMPLEMENTARY LAW 187 /2021 IN THE REGULATION OF SOCIAL CONTRIBUTIONS OF CHARITABLE SOCIAL ASSISTANCE INSTITUTIONS.**

**André Vinícius Guimarães de Carvalho <sup>1</sup>**

**Resumo**

A Constituição Federal de 1988 trata da imunidade tributária das instituições beneficentes de assistência social (educação, assistência social e saúde) em dois momentos, o primeiro referente aos impostos no artigo 150 inciso VI letra “c”, e referente as contribuições sociais no artigo 195 parágrafo 7º. Acontece que, por um erro de técnica legislativa, o constituinte de 1988 fez constar de forma equivocada no texto do artigo das contribuições sociais a palavras “isentas” no lugar de “imunes”, o que gerou uma briga judicial só pacificada após mais de duas décadas pelo STF no julgamento da ADIN nº 2028 e 4480, além de consolidar o Tema 32 de Repercussão Geral, onde apenas uma Lei Complementar pode regulamentar o modo beneficente das instituições e as contrapartidas para fruição da imunidade tributária. O que poderia ter sido resolvido com a regulamentação do artigo 195 parágrafo 7º pelo CTN – Código Tributário Nacional nos seus artigos 9º e 14, como já ocorre com os impostos, o legislador atual, resolveu criar uma nova lei Complementar de nº 187/2021 que literalmente copiou a Lei ordinária nº 12.101/09, porém, sem observar a diferença entre os institutos da isenção e imunidade tributária, criando contrapartidas econômicas ou financeiras para a fruição dessa imunidade, o que representa uma verdadeira tributação disfarçada, totalmente ilegal e inconstitucional, o que será objeto de uma nova Ação Direta de Inconstitucionalidade e o qual esse artigo objetiva contribuir demonstrando o paradoxo dessa legislação com os preceitos constitucionais.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária, Lei complementar 187/2021, Tributação disfarçada, Contrapartidas inconstitucionais, Instituições beneficentes de assistência social

**Abstract/Resumen/Résumé**

The Federal Constitution of 1988 deals with the tax immunity of charities of social assistance (education, social assistance and health) in two moments, the first referring to taxes in article 150, item VI letter “c”, and referring to social contributions in article 195. paragraph 7. It turns out that, due to an error in legislative technique, the 1988 constituent mistakenly

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Internacional pela UAA - Universidad Autónoma de Asunción

included in the text of the article on social contributions the words “exempt” instead of “immune”, which generated a legal dispute only pacified after more than two years. decades by the STF in the judgment of ADIN n° 2028 and 4480, in addition to consolidating Theme 32 of General Repercussion, where only a Complementary Law can regulate the beneficent mode of institutions and the counterparts for the enjoyment of tax immunity. What could have been resolved with the regulation of article 195, paragraph 7, by the CTN - National Tax Code in its articles 9 and 14, as already happens with taxes, the current legislator, decided to create a new Complementary Law n° 187/2021 that literally copied Ordinary Law n° 12.101/09, however, without observing the difference between the institutes of tax exemption and immunity, creating economic or financial counterparts for the enjoyment of this immunity, which represents a true disguised taxation, totally illegal and unconstitutional, the which will be the object of a new Direct Action of Unconstitutionality and which this article aims to contribute by demonstrating the paradox of this legislation with the constitutional precepts.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax immunity, Complementary law 187/2021, Disguised taxation, Unconstitutional counterparts, Charitable institutions of social assistance

## 1. Introdução

A Imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar veiculada por meio de norma constitucional. Por sua natureza restringe o poder do fisco. A Constituição Federal estabelece imunidades a fim de incentivar entidades privadas, tais como, associações e fundações sem fins lucrativos, que atuam nas áreas de educação, saúde e assistência social, pois são atividades sociais ligadas ao bem social. Diferentemente da isenção, que é uma exclusão da tributação, ou seja, tem o condão de dispensar o contribuinte do pagamento do tributo ao qual estava originariamente sujeito. É prevista em lei menor, diferente da imunidade que decorre da lei maior.

O tema da imunidade tributária que nas definições de autores, como por exemplo Roque Antônio Carrazza, que consideram a imunidade tributária um fenômeno de natureza constitucional, onde através das normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do cerceamento dos Governos em onerar determinadas pessoas, em função da sua natureza, ou relacionadas a determinados fatos, bens ou situações, e arremata “Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. (CARRAZZA, Roque Antônio, 1998. p. 418.)

Na Constituição Federal de 1988, temos a imunidade das instituições sem fins lucrativos, tratada no artigo 150, inciso VI, letra “c”, relativamente aos impostos, e no artigo 195 § 7º, para as contribuições sociais.

Observa-se destes dispositivos constitucionais, que a Constituinte Federal de 1988 colocou a salvo da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, organizações religiosas, as instituições beneficentes de educação e assistência social, privadas sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos legais, com várias ampliações do escopo pela interpretação do STF – Supremo Tribunal Federal, em relação a saúde e cultura, porém, vamos nos concentrar na imunidade relativa as Contribuições Sociais previstas no Artigo 195 parágrafo 7º da Constituição Federal de 1988.

### 1.1 - Imunidade – Contribuições Sociais

Em relação às contribuições sociais, a Constituição Federal de 1988 determinou que a **imunidade** seria aplicável às **entidades beneficentes de assistência social**, também

**atendidas as exigências legais**, conforme se verifica do § 7º, do artigo 195: Constituição Federal de 1988 - Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Não obstante o dispositivo constitucional logo acima transcrito utilizar o termo isenção, entende a doutrina e a jurisprudência que, na verdade, a CF/88 instituiu verdadeira imunidade das contribuições para a seguridade social das entidades a que se refere o dispositivo, condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei. Nesse sentido, aliás já decidiu o Supremo Tribunal Federal no MS 22.192-9-DF – 1ª Turma (DJ de 19.12.1996).

E tendo a desoneração tributária, em análise, natureza de imunidade, entende a doutrina dominante que tipifica-se como uma limitação ao poder de tributar e, como tal, somente pode ser regulada por Lei Complementar, nos termos do artigo 146, inciso II da Constituição Federal.

Por força desta norma constitucional, muitos juristas já fixaram o entendimento que somente a lei complementar poderia estabelecer as condições a que se referem os artigos 150, VI, “c” e artigo 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 para gozo da imunidade.

Contudo, já existe uma posição definitiva sobre a questão, que foram discutidas em diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas (ADIN n.ºs. 2.028, 2.228, 2.621, 2.545, todas apensadas à ADIN n.º 2.028 e ainda as ADIN n.º 4.480, que julgou inconstitucional as contrapartidas estabelecidas pela Lei n.º 12.101/2009, pendente ainda apenas a ADIN n.º 4891, porém, que já perdeu o objeto por sua revogação pela Lei Complementar n.º 187/2021). Com isso, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional no RE n.º 566.622/RS, e julgando o conjunto de ações, estabeleceu a tese em relação ao TEMA n.º 32 de repercussão geral a seguinte formulação: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

Esta tese é de suma importância para o deslinde da questão, porque no Brasil já existe uma lei complementar que trata do assunto, qual seja, o Código Tributário Nacional – CTN, bem como, existem diversas leis ordinárias também tratando do tema de forma equivocada e ilegal. Ocorre que, as leis em questão tratam do assunto sob abordagens diferentes.



Exatamente por isso, existe grande controvérsia no que diz respeito a definir a lei que regulamenta o tema. Em vista disso, vamos tratar das regras ou contrapartidas para a fruição da imunidade tributária previstas no CTN (que originalmente era uma lei ordinária mas, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e que hoje tem força de lei complementar) e contidas nas leis ordinárias.

## **1.2 - CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (COM FORÇA DE LEI COMPLEMENTAR)**

O CTN trata da matéria relativa às condições da imunidade dos tributos incidentes sobre a renda, o patrimônio e os serviços, nos seus artigos 9º e 14 que têm eficácia e foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar.

Referidos dispositivos estabelecem que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios: cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituição de educação ou de assistência social, subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: (I) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (II) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (III) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O CTN arrola, assim, os requisitos e contrapartidas que as instituições assistenciais e filantrópicas devem atender para usufruir da desoneração tributária. Estes requisitos nada mais são do que limitações ao poder de tributar.

Disto se extrai que o motivo que leva uma instituição gozar da imunidade é ser uma das entidades listadas pelo artigo 150, VI, “c” da CF/88 e pelo § 7º, do artigo 195 da CF/88. Por sua vez, para usufruir da imunidade a entidade deve atender as condições listadas no CTN (itens I, II, e III acima transcritos).

Enquanto o CTN estabelece as condições para gozo da imunidade de diversos tributos (incidentes sobre a renda, patrimônio e lucro) o mesmo não acontece com as leis ordinárias, que criaram normas específicas para cada tributo, conforme se verá a seguir.

## **1.3 - LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA INCONSTITUCIONAL. Contribuição Previdenciária.**

A Lei nº 12.101/2009 regulamentava o que se imaginava ser uma isenção tributária das entidades beneficentes de assistência social, prevista no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, e foi questionada e reconhecida sua inconstitucionalidade pelas ADIN 4480 e ADIN 4891 que ainda não foi julgada mas, já perdeu seu objeto pela revogação da referida lei pela LC 187/2021.

A referida lei estabelecia que as entidades beneficentes relacionadas à saúde, educação, ou assistência social farão jus à “isenção” do pagamento das contribuições previdenciárias e as contribuições a cargo da instituição provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social. Esclareço aqui que a lei equivocadamente utiliza o termo isenção, mas na verdade, como já definido pela ADIN 2.028 e pelo tema 32 do STF, se trata de imunidade e portanto, regulamentado por Lei Complementar.

Nota-se, portanto, que dentre os requisitos legais para que haja o reconhecimento da imunidade tributária existem hoje, o texto constitucional, os julgados do STF, a Lei Complementar (CTN) e a Lei Complementar nº 187/2021, que é literalmente uma cópia da lei ordinárias nº 12.101/09, gerando um caos jurídico, prejuízos muitas vezes insanáveis para as instituições por conta da prescrição tributária, além do desrespeito da Fazenda Pública, federal, estadual e municipal, na cobrança desses tributos alcançados pela imunidade, praticando inclusive o crime de excesso de exação previsto do artigo 316 § 1º do Código Penal. Assim, é com foco nos requisitos dessa regulamentação da imunidade tributária que se objetiva desenvolver este trabalho, tendo em vista as problemáticas que serão expostas nos tópicos seguintes.

## **2. Problematização**

Para que se compreendam a problematização que envolvem o tema, é preciso lembrar, primeiramente, que o texto constitucional no artigo 195 § 7º da CF/88, de forma equivocada tem escrito “isentas” quando na verdade deveria ser “imunes”, assim, com base nessa premissa, o Estado editou leis com uma série de exigências e contrapartidas econômicas e financeiras, para que estas instituições façam o uso da imunidade, como se está se tratasse de isenção.

Conforme também exposto, o artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal prevê a imunidade das entidades do terceiro setor, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos em lei.

Assim, além de efetivamente ser uma instituição de assistência social — que, conforme apontado anteriormente, o que a caracteriza é a efetiva atividade que ela

desenvolve, que deve sempre ser uma daquelas previstas na Constituição Federal como direitos sociais, além da referida ausência de finalidade lucrativa, deve cumprir outros requisitos previstos em lei.

Antes de abordar quais são esses requisitos legalmente previstos, cumpre analisar a eficácia e a aplicabilidade dessa norma imunizante, a fim de que seja possível entender a relação destas com eventuais requisitos trazidos pela legislação infraconstitucional.

E, neste ponto, vale lembrar que as normas imunizantes são normas que contêm comando proibitivo, de negação. E, nas lições de José Afonso da Silva (SILVA, José Afonso da, 2015. p. 99.), normas constitucionais que possuem vedações ou proibições possuem eficácia plena, prescindindo de regulamentação.

Por esse motivo, Roque Carrazza (CARRAZZA, Roque Antônio, 1999. p. 20) afirma que as "normas imunizantes, porque de eficácia plena e aplicabilidade imediata, atuam de pronto, assim que postas no sistema jurídico. Independem de edição de normas infraconstitucionais, para produzirem todos seus efeitos".

Há, por outro lado, aqueles que consideram que as normas imunizantes podem ter eficácia plena e eficácia contida, a depender da vontade do legislador constitucional, por exemplo, imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea "a") seria uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, pois não há, na previsão constitucional, indicação da necessidade de regulamentação pelo legislador infraconstitucional de tal norma.

Em sentido contrário, seria a norma imunizante, objeto do presente trabalho (art. 150, inciso VI, alínea "c"), que, por previsão constitucional (*atendidos os requisitos da lei*), careceria de regulamentação por legislação infraconstitucional para que pudesse ter eficácia.

Teria esta, portanto, no entendimento de Sacha Calmon (COELHO, Sacha Calmon Navarro, 2015. p. 92.), eficácia limitada: “Nesta hipótese, o dispositivo constitucional vedatório exige complementação quanto aos requisitos sem os quais não é possível a fruição da imunidade. O legislador, sob pena de omissão, está obrigado a editar lei complementar (regulação obrigatória). Se não o fizer, sendo o dispositivo de eficácia limitada, cabe mandado de injunção. A omissão, no caso, desemboca em inaplicação da Constituição em desfavor dos imunes.”

Contudo, muitos autores apontam em sentido contrário, a exemplo de Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena, 2015. p. 107), para quem, conforme já transcrito no capítulo anterior: “Não podemos, com o devido respeito, concordar com tal conclusão. Com efeito, o entendimento indica implica subverter a hierarquia normativa, deferindo ao legislador complementar a possibilidade de alterar os contornos da norma imunizante e, mais, de frustrar

o próprio querer constitucional, erigido em cláusula pétrea.” Prossegue Regina Helena Costa, ao concluir que: “em consequência, já que se trata de regras vedatórias, que prescindem de regulamentação para que produzam efeitos, o papel da lei complementar será, apenas, o de integrar, àqueles comandos normativos, algum(uns) aspecto(s) delegado(s) pelo constituinte à disciplina infraconstitucional, visando à contenção dos limites de sua eficácia.”

Partindo-se, então, das premissas, a tentativa de se criar uma nova legislação complementar, como efetivamente foi criada a Lei Complementar 187/2021, para se exigir contrapartidas econômicas e financeiras para as instituições no gozo da imunidade tributária constitucional, é uma forma indireta e disfarçada de tributação, ilegal e injusta, pois cria no ambiente das instituições sem fins lucrativos um ônus que foi justamente vedado pelo constituinte.

Afinal, diferentemente das isenções, onde se poderia contabilizar a renúncia fiscal em relação aos tributos não pagos, na imunidade, isso é impossível, pois com a vedação, o tributo sequer chega a existir no mundo jurídico e portanto, não se pode comparar aquilo que não existe. Em suma, este é o problema geral dessa confusão legal criada pelo Legislativo Federal ao criar uma Lei Complementar para tratar de imunidade, mas, com todas as regras de uma isenção tributária, e portanto, inconstitucional por tentar burlar a vedação ao poder de tributar, criando uma tributação disfarçada para as instituições beneficentes.

### **3. Da inconstitucionalidade da Lei Complementar 187/2021 em fixar contrapartidas econômicas ou financeiras para a fruição da imunidade tributária das contribuições sociais pelas instituições beneficentes de assistência social.**

Entendemos que não é possível admitir que uma nova legislação complementar visando regulamentar a imunidade tributária constitucional das instituições sem fins lucrativos, possa ser interpretada ou utilizada de maneira a onerar as mesmas com contrapartidas econômicas ou financeiras, pois, tal fato desfigurar a natureza jurídica e de ato-fato jurídico da própria imunidade tributária e o seu caráter de vedação ao poder de tributação das pessoas políticas. Defendemos que a referida delegação de legislação complementar para apontar contrapartidas no gozo da imunidade tributária constitucional é meramente documental e de procedimentos legais e não pode ser confundida com contrapartidas financeiras e/ou econômica como vinham sendo exigidas baseadas num cenário de isenção tributária na lei inferior (Lei 12.101/2009), e que, conforme já consta do próprio CTN – Código Tributário Nacional, se preenchidos os requisitos legais da

imunidade pelos artigos 9º e 14, mencionados acima, a imunidade tributária e seu direito de fruição já terá ocorrido, independentemente da concordância de autorização ou certificação do Estado para tal fato.

Compreendemos, então, que não se pode cogitar que a imunidade tributária constitucional possa ser regulamentada de forma a gerar contrapartidas que onerem e desconstituam o espírito do legislador constituinte, criando de forma disfarçada e indireta uma nova tributação. O mesmo raciocínio, da natureza declarativa, deve ser trazido para o procedimento da fruição da mesma perante o Estado, cabendo a este apenas o poder de polícia de fiscalizar o cumprimento destas regras reguladoras não econômicas e/ou financeira de forma a garantir o direito constitucional destas instituições.

No entanto, há que se ponderar que, conforme doutrina de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar, 1997, p. 105): “a lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo limitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte”.

Ainda, conforme ensinam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente, 2014, P. 62) “essa segunda função da lei complementar de normas gerais sobre direito tributário – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar – não deve ser confundida com o estabelecimento de limitações ao poder de tributar (isto é, a competência tributária) é sempre conferido diretamente pela própria Constituição Federal, a criação de limitações ao poder de tributar não pode, evidentemente, ser obra de um ato infraconstitucional. Vale dizer, somente a própria Constituição pode instituir limitações à competência tributária, como o faz, por exemplo, quando estabelece uma imunidade tributária”.

O Lei Complementar 187/2021 remete para regulamentação posterior em regulamentos internos dos Ministérios certificadores uma série de disposições, que poderão impor obstáculos para a fruição da imunidade tributária. Exemplos disso temos: 1 – Um futuro regulamento vai definir como se dará a inclusão nos cadastros no CNES – Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (artigo 7º, § 1º) para as entidades de saúde; 2 – Somente regulamento definirá como será a prestação de serviços aos SUS que serão aceitas nos instrumentos congêneres; (artigo 8º); 3 – Ficou para regulamento do Ministério da Saúde como serão mensurados os atendimentos e procedimentos de usuários de SUS e não SUS e como será medido o componente ambulatorial (artigo 9º, § 1º); 4 – Somente regulamento definirá requisitos técnicos para o reconhecimento de excelência das entidades de saúde

(artigo 14, § 1º); 5 – Na área de educação, um regulamento do Ministério é que vai determinar como será efetuado o Termo de Ajuste de Gratuidade (artigo 28); 6 – Na assistência social, ficou para um regulamento definir como se dará a preponderância dos custos e das despesas das entidades em cada município, para somente então a entidade ser obrigada a apresentar comprovante de inscrição nos conselhos de assistência social; (artigo 31, V, letra b, § 1º); 7 – Ainda na área da assistência social, somente regulamento vai dizer a partir de quais valores de faturamento serão exigidas demonstrações contábeis auditadas (Artigo 31, V, letra b, § 4º); 8 – Para as entidades mistas, somente um regulamento vai definir qual o valor anual das despesas das atividades não preponderantes é que será aceito para que o processo não necessite ser avaliado por outra área (Artigo 35, V, letra b, § 4º); 9 – Somente um regulamento definirá o efeito da decisão de deferimento que será contado do término da validade da certificação anterior (Artigo 37); Nosso entendimento é que, quando a Lei Complementar 187/2021 remete certas aparentes minúcias para regulamento dos Ministérios, na verdade está aberta a possibilidade de imposição de óbices à fruição da imunidade.

Não que os regulamentos não sejam importantes para aclarar a Lei, porém, deixar que regulamento trate de efeitos da decisão de deferimento (artigo 37), contraria frontalmente decisão sumulada do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Súmula 612): “O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento de requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição de imunidade.”

Portanto, em razão da insegurança jurídica que tais regulamentações internas dos Ministérios certificadores podem trazer, é imperativo que a Lei Complementar não deixe que remissões a regulamentos criem embaraços e óbices para que a entidade imune não seja inviabilizada, portanto a mesma também é inconstitucional neste sentido, por tentar criar outras condições atenuantes da vedação, burlando os limites da vedação ao poder de tributar, não previstos constitucionalmente.

A LC 187/2021 perpetua as mesmas contrapartidas financeiras impostas pelos decretos nº 752/1993, nº 2.536/1998 e Lei nº 12.101/2009). Tentar impor as instituições de saúde uma oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos, sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde (SUS) de suas capacidades instaladas, sem uma remuneração equivalente e digna, é uma distorção do tratamento das imunidades tributárias, uma forma de tentar contabilizar o que o Estado entende por renúncia fiscal como uma correção dos preços da Tabela SUS, defasada e sem reajustes a mais de 15 anos, totalmente ilegal e inconstitucional. É uma imposição pesada, uma obrigação desmesurada, o mesmo que obrigar

um estabelecimento comercial a vender um produto para um único comprador nos preços de uma tabela estipulada pelo próprio comprador.

A Lei Complementar 187/2021 repete a mesma injustiça das normas anteriores, obrigando as entidades de saúde a efetuar contratos de prestação de serviços ao SUS nos quais a remuneração tem como referência a Tabela Nacional de Procedimentos do SUS, a qual não tem reajustes desde 1998. Como se sabe, caso a entidade de saúde não tenha a imunidade, ela seria obrigada a recolher as contribuições sociais. Quando se compara o valor das contribuições sociais com os serviços efetivamente prestados, a distância é enorme. Seria preferível a entidade recolher as contribuições e prestar serviços não gratuitos. Ocorre que a própria Lei Complementar 187/2021, a exemplo da legislação anterior, incentiva a prática do pagamento indireto das contribuições sociais, com a prestação do serviço ao SUS, de acordo com uma tabela defasada.

É notório que esta lógica redundou no sucateamento das entidades imunes da área de saúde, reconhecido pelo Congresso Nacional quando editou a Lei nº 12.873/2013, que instituiu o “Programa de Fortalecimento das Entidades Privadas Filantrópicas e das Entidades sem Fins Lucrativos que Atuam na Área de Saúde e que Participam de Forma Complementar do Sistema Único de Saúde – PROSUS”.

A finalidade da lei, expressa no artigo 24 é uma confissão pública do reconhecimento de que a legislação regulou as contrapartidas até o momento foi um redundante fracasso: “apoiar a recuperação econômica e financeira das entidades de saúde privadas filantrópicas e das entidades sem fins lucrativos”. E a lógica do pagamento indireto das contribuições é deixada clara no artigo 17, com a seguinte redação: “As entidades da área de saúde certificadas até o dia imediatamente anterior ao da publicação da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que prestem serviços assistenciais de saúde não remunerados pelo SUS a trabalhadores ativos e inativos e aos respectivos dependentes econômicos, decorrentes do estabelecido em lei ou Norma Coletiva de Trabalho, e desde que, simultaneamente, destinem no mínimo 20% (vinte por cento) do valor total das imunidades de suas contribuições sociais em serviços, com universalidade de atendimento, a beneficiários do SUS, mediante pacto do gestor do local, terão concedida ou renovada a certificação, na forma de regulamento.”

É preciso ressaltar que o artigo 17 da lei acima citada, cria uma falta de isonomia entre as entidades de saúde. Todas as demais são obrigadas a prestar serviços aos SUS no percentual de sessenta por cento, ou de vinte por cento das receitas em gratuidade quando não há interesse do gestor do SUS em contratar os serviços. Por outro lado, as entidades que atendem a trabalhadores em razão de lei ou Norma Coletiva de Trabalho, não são obrigadas a

atender ao SUS, mas efetuar gratuidade de no mínimo vinte por cento do valor total das imunidades de suas contribuições sociais.

Uma vez que a lógica da LC 187/2021, ao que parece, é que o pagamento indireto das contribuições sociais pelas entidades imunes, o mais sensato seria estabelecer o limite mínimo da gratuidade, o valor da imunidade usufruída e não a imposição de encargo exagerado como a oferta de sessenta por cento dos atendimentos.

Na educação, a regra é escancaradamente uma burla a vedação ao poder de tributar, e mais, tem aí a caracterização de uma tributação disfarçada, pois para uma Instituição beneficente de assistência social na área de educação gozar da imunidade tributária das contribuições sociais ou seja, deixar de pagar 20% da cota patronal do INSS, tem que ofertar segundo critérios do Ministério da Educação, 20% da sua receita bruta em bolsas de ensino de 100% e 50% até complementar tal valor, um verdadeiro absurdo descarado e que revela a clara tributação disfarçada obrigada pelo Estado através do seu fisco para compensar o que entende ser uma renúncia fiscal, lógica da isenção e não da imunidade tributária.

Os últimos julgados do STF que consolidaram o entendimento que apenas a legislação complementar é aceita na regulamentação das imunidades tributárias constitucionais para as instituições sem fins lucrativos, tem levado a interpretações que contrapartidas as imunidades podem ser estabelecidas nos mesmos moldes das leis ordinárias que regulamentavam erroneamente tais imunidades como sendo isenções, impondo uma condição totalmente ilegal e injusta, pois, ao atribuir um caráter financeiro e/ou econômico aos instituições, na verdade está criando uma tributação disfarçada ou indireta, para que, havendo uma base teórica coerente, precisa e clara, evite-se a utilização inapropriada da da regulamentação do instituto da imunidade.

Dessa forma, se estaria permitindo que o ato de regulamentar por lei complementar a imunidade tributária constitucional das instituições sem fins lucrativos irradiasse efeitos que não pertencem ao seu conteúdo eficaz próprio e que não são queridos pelo ordenamento jurídico. Também por essas razões, então, é importante analisar a natureza do ato e fato jurídico da regulamentação e os seus limites, os seus pressupostos de existência, os seus requisitos de validade e as causas de nulidade e anulabilidade, bem como os efeitos que pode produzir.

Demonstra-se, assim, que o tema apresenta inegáveis reflexos no âmbito prático, pelo que se evidencia, além da relevância teórica, a utilidade e importância prática da pesquisa.

Definir o instituto da imunidade e sua natureza jurídica constitui trabalho de grande complexidade, tendo em vista que a doutrina é bastante divergente quanto a isso. Em que pese



tal dificuldade, um estudo aprofundado acerca de tais definições se faz fundamental antes de proceder à análise da imunidade tributária das entidades do terceiro setor, objeto principal do presente trabalho, vez que, apesar das divergências, todas as posições enriquecem a discussão jurídica.

Por meio de estudo da doutrina dos mais renomados juristas brasileiros, é possível denotar que existem 3 (três) principais vertentes acerca da definição do conceito e da natureza jurídica das imunidades tributárias, a saber: (i) limitações constitucionais ao poder de tributar; (ii) hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas; e (iii) regras de incompetência tributária ou regras de exclusão de competência tributária.

Dentre os autos autores que defendem essa natureza jurídica da imunidade tributária, é possível citar José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares, 2005, p. 146), o qual afirma "a imunidade consistir na exclusão da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal".

Todavia, a crítica que se faz a tal forma de conceituação das imunidades tributárias se dá em decorrência de uma questão cronológica entre as normas de competência tributária e as normas imunizantes

Em seguida, pode-se citar aqueles que entendem que a imunidade tributária é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Portanto, seriam diferenciadas das normas de isenção apenas por estarem inseridas no texto constitucional, daí a adjetivação de qualificadas. É o que defende, por exemplo, José Souto Maior Borges (BORGES, José Souto Maior, 2007, p. 217): "A regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo — as regras tributárias — a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária, inclui-se, pois, nesta segunda alternativa."

Por último, e em contraponto à posição imediatamente supracitada, tem-se a corrente que prega ser a imunidade tributária uma regra de incompetência tributária, que nasce ao lado das regras de competência para instituir tributos em determinadas situações. Isto é, o sistema constitucional tributário, que é considerado rígido por delinear precisamente o campo de competência de cada ente da federação, expediu, simultaneamente, regras de competência e de incompetência tributária.

Seriam, portanto, as normas de imunidade tributária normas de estrutura, pois estariam voltadas à criação de outras normas, ou seja, regulam a forma de se introduzir novas normas no direito positivo.

Aproveitando todas as definições supra expostas dessa corrente, Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena, 2012) se manifesta com maior detalhamento, dividindo as imunidades em 2 (dois) aspectos — formal e substancial — para depois defini-la: “Sob o prisma formal a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação — ou intributabilidade — de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. Sob o aspecto material ou substancial, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa. A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”

Vê-se, portanto, que, apesar da divergência doutrinária, todas as correntes têm em comum o fato de que as normas imunizantes não permitem a concretização no mundo real da hipótese de incidência tributária, por vontade do legislador constitucional.

E, por entender serem as normas imunizantes normas de estrutura, que regulam a positivação de outras normas, adota-se o entendimento de que são também normas constitucionais de incompetência ou de competência negativa, atuando de forma paralela às normas de competência tributária ou de competência positiva, ao mesmo tempo, na distribuição de competências tributárias aos entes políticos.

Nesse contexto, analisamos neste trabalho, separadamente e de forma detalhada, o ato de regulamentação complementar da imunidade tributária constitucional para as instituições sem fins lucrativos nos planos da existência, validade e eficácia, para que se possa chegar a uma compreensão adequada e técnica desse ato. As Teorias dos juristas acima mencionados, portanto, orientaram toda a investigação da pesquisa proposta.

#### **4. Metodologia**

O método utilizado nesta pesquisa, é o método hipotético-dedutivo. Foi devidamente constatado o problema geral que se busca solucionar através do trabalho, que é o de como compatibilizar a figura da regulamentação complementar para o gozo e fruição das imunidades tributárias constitucionais com a natureza de ato-fato jurídico constituinte e com o seu caráter de vedatório ao poder de tributar das pessoas políticas, objetivando-se responder como a regulamentação complementar não pode gerar contrapartidas econômicas e/ou financeiras de modo a descaracterizar o espírito constituinte, e transforme tal fato em uma tributação disfarçada ou indireta. Também se explicou que, para uma condução adequada e técnica da pesquisa, ela se desenvolverá à luz das Teorias expostas pelos juristas acima mencionados, bem como, os julgados do STF e legislação atualmente existente, referencial teórico adotado.

Dessa forma, restam claros o ponto de partida da pesquisa, a hipótese e a teoria utilizada para orientar as investigações que serão feitas acerca da natureza, dos requisitos e da eficácia da contrapartidas na regulação complementar da imunidade tributária constitucional para as instituições sem fins lucrativos, ponto central do trabalho, elucidando-se, portanto, o caminho que será percorrido para se chegar aos resultados a que nos propusemos neste projeto.

A pesquisa para este trabalho foi realizada com base em fontes bibliográficas, sobretudo livros e artigos científicos que apresentam pertinência quanto ao tema trabalhado e que foram úteis para o seu desenvolvimento, sendo sempre feita uma análise crítica do material coletado.

Para que os objetivos principais da pesquisa pudessem ser adequadamente atingidos, foi feito previamente no trabalho uma abordagem da imunidade em geral, sendo realizada uma análise histórica e o exame dos aspectos gerais do instituto, reunindo importantes estudos existentes sobre a matéria, para uma base teórica ampla e aprofundada que possibilite a satisfatória compreensão do instituto. Também, foi feito o estudo do julgados e propostas legislativas atuais, examinando os seus requisitos e etapas. Após essa análise, então, foram tratadas as questões centrais da pesquisa, já expostas acima.

## **5. Conclusão.**

Diante das razões acima expostas, temos a convicção que a Lei Complementar nº 187/2021 é completamente inconstitucional, pois, inviabiliza a fruição da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, nas áreas de saúde, educação e assistência social. As ideias desenvolvidas nesta pesquisa se pautaram nas argumentações dos juristas acima mencionados, adotando como referência, para que se possa construir a

argumentação da natureza da regulamentação complementar da imunidade tributária das instituições beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, como ato-fato e para que se realize a investigação da natureza e legalidade no estabelecimento de contrapartidas, para que não sejam consideradas nova tributação disfarçada ou indireta.

Inobstante a sua publicação em 17 de Dezembro de 2021, com 17 vetos pelo Presidente da República e que foram 11 deles derrubados pelo Congresso Nacional em Julho de 2022, e apesar de já constar o texto devidamente corrigido, a referida Lei Complementar é totalmente inconstitucional, pois, por várias falhas do legislativo, principalmente da técnica legislativa, bem como, das urgências impostas pela Câmara dos Deputados o que retirou as discussões das Comissões mais importantes das casas legislativas, ou seja, a CCJ – Comissão de Constituição e Justiça e a CFT – Comissão de Finanças e Tributação, do Projeto de Lei nº 134/2019 que originou a LC 187/2021.

Com isso, tivemos uma clara confusão entre os institutos da Isenção Tributária e a Imunidade Tributária, pois, o legislativo se apegou apenas ao fato do tipo de Lei, antes Ordinária e após a decisão do STF, obrigatório uma Lei Complementar, sendo assim, literalmente copiaram a Lei nº 12.101/2009 e lhe deram o status de Lei Complementar, porém, sem perceber a total incompatibilidade entre os institutos da isenção previsto na Lei Ordinária, até mesmo pela própria imposição da LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, onde as contrapartidas fazem todo o sentido em substituição as receitas perdidas com a renúncia fiscal, o que por outro lado é totalmente incompatível com a imunidade tributária, onde o tributo sequer existe, e a LC 187/2021 criar contrapartidas econômicas ou financeiras para que as instituições gozem do seu direito, é flagrantemente uma tributação disfarçada, ilegal e inconstitucional, e apenas uma nova ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade poderá corrigir este erro legislativo, não obstante uma nova Legislação que o próprio legislativo possa corrigir seu erro e adequar a regulamentação da imunidade tributária das Contribuições Sociais prevista no artigo 195 parágrafo 7º da Constituição Federal de 1988 ao CTN – Código Tributário Nacional, criando uma simetria regulamentar com a imunidade tributária dos impostos, já regulamentada pelo CTN nos seus artigos 9º e 14, conforme já realizado através da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou nova contrapartida para a fruição da referida imunidade, porém, sem caráter econômico ou financeiro.

Assim, esperamos contribuir com o presente estudo para uma melhor base doutrinária e jurisprudencial, e para a correta aplicação do instituto da imunidade tributária para as instituições beneficentes de assistência social, seja das contribuições sociais, seja dos impostos, para que as mesmas possam executar de forma complementar ao Estado, as

políticas públicas para o bem estar da sociedade, o que por fim, é a própria finalidade do tributo, e que reforça mais uma vez a correta e pétrea garantia constitucional da imunidade tributária dessas instituições que tem nos seus objetivos sociais ações de interesse público e por não terem a finalidade de distribuição dos seus lucros e sim aplicá-los integralmente nesses objetivos sociais cumprem uma honrada e imprescindível missão social.

## 6. Referências.

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14ª ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANGELOZZI, Adriana Marubayashi. *Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social*. 2009. 231 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 10ª tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizadora MISABEL ABREU MACHADO DERZI. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v. 1, n. 1, p.67-100, 1977.
- *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Atualizadora MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- *A imunidade tributária das Fundações de Direito Privado Sem Fins Lucrativos: arts. 150, VI, "C"; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal*. Brasília: Rossetto, 2006.
- *Entidades beneficentes de Assistência Social (Filantrópicas) — Imunidades do art. 195, § 7º, da CF — Inconstitucionalidades da Lei nº 9.732/98 — Questões Conexas*. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Direito Tributário Constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
  - COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
  - *Imunidades tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. revisada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
  - ESCOBAR, Marcelo Ricardo. *Incidência tributária no Terceiro Setor: a ótica do STF*. Curitiba: Appris, 2015.
  - DANIEL NETO, Carlos Augusto. *As Imunidades Tributárias Isencionalis*. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Atualidades do Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
  - GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
  - GOMES, Júlio de Souza; ZAMARIM, Livia Pitelli. *As Constituições do Brasil: análise histórica das constituições e de temas relevantes ao constitucionalismo pátrio*. 1ª ed. Birigui: Boreal Editora, 2012.
  - MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
  - MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade econômica e Capacidade Contributiva*. Caderno de Pesquisas Tributárias, 12, São Paulo: Resenha Tributária, 1989.
  - *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT, 1998.
  - *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas Tributárias — Nova Série — 11*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
  - MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 10ª ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015.
  - MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- 2013.
- VILLA, Marco Antônio. *A história das constituições*. São Paulo: Leya, 2011.