XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

SÉRGIO URQUHART DE CADEMARTORI

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS
Coordenadores: Sérgio Urquhart de Cademartori; Antônio Carlos Diniz Murta. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-719-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).
CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil
http://unisinos.br/novocampuspoa/

XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos para debater os rumos das finanças públicas nacionais. Muito embora não possamos afirmar que de fato ocorra uma evolução na questão fiscal nacional, percebe-se pelo menos que nossa preocupação com o problema orçamentário se faz cada vez mas premente e objeto de maior racionalização em sua leitura e possível elucidação. Estamos em um estado em que vários administradores públicos assim confessam a calamidade pública onde os ingressos financeiros são sobremaneira superados pelos dispêndios mormente em face dos crescentes gastos previdenciários. Os trabalhos apresentados por mais que em sua grande maioria voltados para a área de receita tributária, onde os tributos são o protagonista, não se descuidaram, em sua maior parte, em fazer claras referências à impossibilidade de reduzir carga tributária sem redução, em grau maior, das despesas correlatas. No mesmo sentido se entendeu que buscar, pura e simplesmente, aumentar a carga tributária para arrefecer ou mesmo restringir o aumento do déficit público já não terá vez em nosso país. O desafio a ser enfrentado necessariamente passa pela despesa. O que nós pensadores do direito financeiro podemos fazer - e o fazemos quando nos encontramos em encontros deste quilate - é tentar, através de um pensamento conjunto e propositivo, chegar em alternativas potencialmente viáveis para nossa administração pública que possam redundar de forma concreta e positiva sobre o domínio econômico fazendo com que o nosso pais deixa de ser sempre o pais de futuro, com fugazes voos de galinha, e se revele ao mundo ao seu próprio povo como uma sociedade mais justa, equilibrada e viável.

O direito financeiro, aí englobando o direito tributário, é justamente a área do direito que hoje merece mais nossa atenção e preocupação.

Não há mais espaço para aventura e postergações de ações.

Obrigado ao CONPEDi, a UNISINOS e a Porto Alegre por nos permitir mais uma vez darmos nossa contribuição ao direito e ao nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Sérgio Urquhart de Cademartori – UNILASALLE

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E A ACEPÇÃO DAS EXPRESSÕES “BENEFICENTE” E “SEM FINS LUCRATIVOS”

TAX IMMUNITY FOR SOCIAL ASSISTANCE INSTITUTIONS AND THE ACCEPTANCE OF “BENEFICENT” AND “NON-PROFIT” EXPRESSIONS

Suênio Walttemberg Gonçalves e Silva [1]
Ramon Rocha Santos [2]

Resumo

Imunidade é tema que desperta interesse nos juristas e seu conceito é moldado conforme a concepção adotada para a norma tributária. Na prática, interessa tanto ao contribuinte, que deseja ver a limitação de âmbito constitucional devidamente praticada, quanto ao Estado que, embora tenha pretensão arrecadatória, deve respeitar a opção político-fiscal expressa na regra de intributabilidade. Quanto às instituições de assistência social, necessário que se cumpram requisitos para serem consideradas “beneficentes” ou “sem fins lucrativos”. É a respeito do significado destas expressões e sua relevância para o efetivo gozo da imunidade que se volta este artigo, numa perspectiva doutrinária e jurisprudencial.

Palavras-chave: Imunidade, Assistência, Beneficente, Fins, Lucrativos

Abstract/Resumen/Résumé

Immunity is a theme that takes the jurists’ attention and its definition is shaped according to the conception adopted for the tax norm. In practice, it interests the taxpayer, who wishes to see the constitutional limitation duly practiced, as for the State that, although claims to collection, must respect the political-fiscal option expressed in the non-taxation rule. As for social welfare institutions, it’s necessary to accomplish requirements to be considered "beneficent" or "non-profit". Thus, this article is about the meaning of these expressions and their relevance to the immunity effectivity, from a doctrinal and jurisprudential perspective.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Immunity, Assistance, Beneficent, Profit-making

---

[1] Especialista em Direito Tributário pela Universidade Tiradentes (2017). Graduado em Direito pela Universidade Tiradentes (2015). Advogado. Professor do curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade Tiradentes.

[2] Doutorando em Direito pela UFBA. Mestre pela UFS. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Procurador Municipal. Professor Substituto de Direito da UFS. Coordenador da Pós-Graduação em Direito Tributário da UNIT.

1 INTRODUÇÃO

A Imunidade Tributária é regra de limitação à competência tributária constitucionalmente instituída para atingir determinados fins sociais e/ou econômicos. Por operar no âmbito da delimitação do poder de tributar, obsta a ocorrência do próprio fato gerador, refletindo uma opção político-fiscal do Estado para cada hipótese.

Uma delas é prevista no art. 150, inc. VI, alínea c), parte final, da Constituição Federal, o qual dispõe que é vedado à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Outra, a despeito do mau uso do vernáculo, é a insculpida no art. 195, §7º, da Carta Magna, segundo a qual são "isentas" de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

O legislador infraconstitucional, por sua vez, estabeleceu os requisitos que a Constituição o direcionou a normatizar, pelos quais determinada instituição seria reconhecida como "sem fins lucrativos" e/ou "beneficente", apta a gozar dos benefícios próprios daquela limitação tributária.

Da dialética própria que possui a natureza discursiva do Direito, sobrevieram discussões a respeito do tratamento que a lei dava aos conceitos de "finalidade lucrativa" e "beneficente" em matéria fiscal, inclusive com o reconhecimento da inconstitucionalidade de certos requisitos.

É a partir de tais circunstâncias que o presente artigo científico pretende discutir a acepção das expressões mencionadas no Direito brasileiro para fins de reconhecimento de imunidade tributária, analisando os seus requisitos a partir da doutrina e da jurisprudência, discorrendo ainda a respeito das eventuais consequências interpretativas, jurisprudenciais e práticas dos precedentes.

A pertinência científica do tema se revela na controvérsia posta em debate, que atrai a rediscussão de conceitos basilares da doutrina tributária como a Limitação ao Poder de Tributar e a própria Competência Tributária, pondo em estudo, outrossim, a forma pela qual os Tribunais têm adotado tais conceitos quando da solução de conflitos.

Noutro norte, a pertinência social do tema é observada na pretensão de analisar regra de limitação constitucional de poder estatal, que influi diretamente nos objetivos institucionais das entidades assistenciais, cujo tratamento tributário inadequado pode, até mesmo, inviabilizar seu funcionamento e, por sua vez, nos interesses dos cidadãos assistidos.

Para obtenção dos objetivos perquiridos, pretende o presente trabalho se valer da revisão bibliográfica de material impresso e virtual, notadamente livros, artigos científicos e decisões judiciais, sendo, neste último caso, imprescindível à análise dos argumentos que levaram à prolação dos Acórdão na ADI 2028/DF e no RE 566.622/RS.

Assim, será inicialmente revisitada a noção de Imunidade Tributária junto ao seu alcance constitucionalmente delimitado às instituições de assistência social e a sua razão de ser. Depois, far-se-á uma análise específica dos requisitos que o legislador infranconstitucional dispôs para regular a matéria. Por fim, com as premissas legais e doutrinárias estabelecidas, pretende-se analisar a posição jurisprudencial a respeito do tema, com foco nos elementos jurisprudenciais alhures mencionados.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SEU ALCANCE EM RELAÇÃO ÀS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

As entidades e organizações de assistência social prestam relevante serviço como parceiras da administração pública no atendimento às famílias, indivíduos e grupos em situação de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, integrando, assim, a rede socioassistencial junto aos entes federativos e os conselhos de assistência social, o que compõe, por sua vez o Sistema Único de Assistência Social.[1]

Diante disso, o Estado tem o interesse de que tais entidades sejam difundidas nos mais diversos âmbitos da Assistência Social, de forma homogênea no território nacional, com vistas a reduzir as diversidades sociais e regionais (art. 3º, inc. III, CF). Assim sendo, o maior estímulo a ser feito não poderia ser outro que não a exoneração de certas obrigações financeiras com a administração pública.

Tal é o interesse do Estado na expansão de pessoas jurídicas desta natureza que a forma encontrada para alcançar esta desoneração tem previsão constitucional, de ordem tributária, e mais, alcança alta gama nas expectativas fiscais do País, sendo, então, prevista no art. 150, inc. VI, alínea c), da Carta Magna a vedação de instituição de impostos sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

A previsão, costumeiramente referenciada com todos os termos do dispositivo, isto é, *imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos,* destaca-se, além da longa nomenclatura, pela utilização da expressão "sem fins lucrativos" na parte final, sem delimitar sua acepção, deixando-a para o atendimento dos "requisitos da lei".

Assim, mesmo porque a problemática posta neste artigo passa por uma compreensão *conceitual*, importa inicialmente, antes mesmo de adentrar no alcance constitucional desta imunidade, ou ainda, da expressão supramencionada, traçar as noções a respeito do que vem a ser imunidade tributária em si.

Como afirmado ainda na introdução deste artigo, a imunidade tributária é regra limitadora da competência tributária constitucionalmente instituída para atingir determinados fins sociais e/ou econômicos e obsta a ocorrência do próprio fato gerador, refletindo uma opção político-fiscal do Estado para cada hipótese prevista.

---

[1] A Lei n. 8.742/93 dispõe sobre a organização, traça princípios e objetivos, além de definir conceitos próprios da Assistência Social, de modo que se recomenda a sua leitura para aprofundamento no assunto.

Há quem afirme que a imunidade não poderia ser considerada uma limitação da competência tributária, pelo argumento semântico de que ela não é posterior à outorga dessa. Entretanto, MACHADO (2015, P.288) explica que toda atribuição de competência importa em uma limitação, de modo que se a regra imunizante participa da limitação da competência tributária, não há problema em caracterizá-la como "limitação".

A interpretação dada por CARRAZA (2004, P. 93-108) ajuda na superação de tal controvérsia semântica. Ao tratar a respeito das regras de imunidade, explica que elas demarcam, *em sentido negativo*, as competências tributárias das pessoas políticas, ou ainda, apontam limites materiais e formais da atividade legislativa tributária, pondo em destaque a *incompetência* delas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque estão relacionadas com certos fatos, bens ou situações.

Ultrapassada a problemática léxica, as imunidades são, portanto, espécies de limitação do poder de tributar previstas no art. 150 ao 152 da Constituição Federal, cuja fundamentalidade material, como explicado por OLIVEIRA (2018, P. 35-52), está na sua utilização como ferramentas contra o arbítrio do legislador, balizando o poder de império do Estado na esfera econômica do contribuinte, garantindo a legalidade, segurança jurídica, previsibilidade e proporcionalidade nas relações jurídico-tributárias.

A esse respeito, ao tratar especificamente das imunidades, MAIOR BORGES (1980, P. 184-185) destaca como a força axiológica das imunidades fazem transcender os liames do Direito Tributário, para então se revelar como matéria própria do Direito Constitucional, *in verbis*:

> Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário.
> Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.
> A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo.

Na doutrina clássica de BALEEIRO (1975, P. 87), as imunidades são classificadas como *subjetivas, objetivas ou mistas*, conforme alcancem *pessoas, coisas ou ambas*. É certo, entretanto, que tal classificação deriva exclusivamente do critério constitucionalmente adotado,

isto é, se considera a natureza jurídicas de determinados fatos/bens ou a natureza jurídica de certas pessoas.

Tal destaque se dá porquanto qualquer imunidade é, em *ultima ratio*, sempre subjetiva. É dizer: seja qual for o critério adotado constitucionalmente, atingirá sempre os interesses de uma pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado, expressando, portanto, um *direito subjetivo* destes de não serem tributados.

Por exemplo, por mais que a norma do art. 150, inc. VI, alínea d) trate a respeito de imunidade *objetiva*, vedando a instituição de impostos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, por óbvio, não são tais itens sujeitos na relação tributária, detendo o seu produtor, este sim, o direito à imunidade, inclusive com a legítima pretensão de fazer garantir tal direito, acaso o veja ameaçado pelo Estado.

Do ponto de vista hermenêutico, a doutrina costuma destacar como características próprias das imunidades tributárias sua amplitude e indivisibilidade, que inadmite, por parte do legislador ou do aplicador, restrições de qualquer natureza, além de entendê-las como de eficácia plena e aplicabilidade imediata, produzindo seus efeitos a despeito da edição normas infraconstitucionais. [3]

CARRAZA (2004, P. 99), a esse respeito, explica que a maneira de se interpretar as imunidades deve ser sempre tendente a expressar o valor constitucionalmente adotado, como se nota:

> [...] as normais imunizantes devem ser interpretadas com *generosidade* (Geraldo Ataliba), posto expressarem a vontade do Constituinte – explicitamente manifestada, de preservar da tributação valores de particular significado político, social ou econômico.
> Tenhamos presente que as imunidades tributárias decorrem naturalmente dos grandes princípios constitucionais que limitam a ação fiscal (igualdade, capacidade contributiva, federação, autonomia municipal, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, à assistência social etc.). Se preferirmos, garantem que certos valores, fundamentais à República Federativa do Brasil, não serão perturbados pela tributação.
> Vai daí que a interpretação dos preceitos imunizantes há de ser sempre *generosa*, como ensinava o pranteado mestre Geraldo Ataliba.

No que pertine ao disposto no art. 150, inc. VI, alínea c), parte final, da Constituição Federal, o valor tido por fundamental à República Federativa do Brasil, que não será "perturbado" pela tributação, diz respeito ao relevante serviço prestado pelas entidades privadas de assistência social, parte essencial ao funcionamento da Seguridade Social.

O alcance de tal "sossego" tributário, por disposição constitucional expressa, é o de que não poderão ser instituídos *impostos* sobre seu patrimônio, renda ou serviços. MACHADO

(2015, P. 288) argumenta que, embora já tenha afirmado que a imunidade se refere apenas aos impostos, entende que esta, para ser efetiva e cumprir suas finalidades, deve ser abrangente, de modo a nenhum tributo ficar de fora de seu alcance.

O argumento do eminente professor, entretanto, parece ter natureza *política* e não propriamente *hermenêutica*, no sentido de que ele pretende debater qual deveria ser a extensão constitucionalmente prevista, e não de que seja possível uma interpretação na qual a imunidade, apenas por aquela disposição, seja capaz de alcançar outras espécies tributárias, que não os impostos.

É razoável afirmar, entretanto, que, pelo menos em tese, a imunidade *pode* alcançar quaisquer tributos, como a Constituição Federal faz, efetivamente, em relação às taxas, em seus arts. 5º, inc. XXXIV, alíneas a e b; 5º, LXXIII; 5º, LXXIV, alíneas a e b; 208; 226, §1º; e 2030, §2º, como melhor explanado por CARRAZA (2004, P. 100).

E assim, de forma especialmente relevante para o tema em debate, a Carta Magna também o faz, em relação as contribuições sociais, no art. 195, §7º, segundo o qual "são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

É a partir deste dispositivo que se iniciam as controvérsias.

A primeira, já superada, é que ao dispor "isenção" o Constituinte quis dizer "imunidade", porquanto constitui-se em *limitação ao poder de tributar* de âmbito constitucional, existindo uma razão histórica para o equívoco. Conforme explica o Ministro LUIZ FUX, em relatoria do RE 636.941,

> a expressão 'isenção' equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica, porquanto versa o tema de verdadeira imunidade. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei nº 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração.[2]

Desse modo, como a imunidade às contribuições sociais somente foi introduzida *a posteriori* na atual Constituição, a "transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou esta controvérsia, já superada pela jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade".

[2] Para uma leitura completa do precedente, trata-se do RE 636.941, relator Ministro Luiz Fux, sessão de 13/02/2014, acórdão publicado no DJE 04/04/2014.

A segunda decorre do fato que, diverso do art. 150, inc. VI, alínea c), a expressão utilizada pelo art. 195, 7º, para designar as instituições de assistência social são "beneficentes" e não mais "sem fins lucrativos", surgindo o questionamento de se os conceitos podem ser equiparados, atribuindo-lhes os mesmos requisitos, e mais, em caso negativo, se os requisitos na segunda hipótese desafiam a edição de lei complementar.

Tal análise se revelou, na prática, essencial, a medida em que vários diplomas regulando a matéria, sem status de lei complementar, foram editados, a saber, Lei n. 8.212/91 (art. 55), Decreto n. 2.536/98 (art. 2º, inc. IV; art. 3º, inc. VI, §§ 1º e 4º e parágrafo único), Decreto n. 752/93 (art. 1º, inc. IV; art. 2º, inc. IV e §§ 1º e 3º; e art. 7º, § 4º).

O continuado questionamento judicial advindo da irresignação das entidades de assistência social, que encontravam entraves burocráticos ao usufruto da imunidade, contrapondo-se ao argumento de que as normas estariam dispondo apenas a respeito de aspectos procedimentais, culminaram na publicação de dois relevantes instrumentos jurisprudenciais de estabilização da matéria: os acórdãos do STF na ADI n. 2028 e no RE 566.622/RS.

É a respeito destes instrumentos que este trabalho voltará sua atenção, não sem antes rever as disposições constitucionais quando o assunto é regulamentação de limitações constitucionais ao poder de tributar e quais eram os enunciados jurisprudenciais até então relevantes a respeito da matéria.

3 A RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAR AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Quando se pensa na imunidade tributária conferida pelo art. 150, inc. VI, alínea c), da CF às instituições de assistência social sem fins lucrativos, é inevitável a recordação e a interpretação sistemática da expressão "atendidos os requisitos da lei" com o disposto no art. 146, inc. II, da Carta Magna.

Isto porque o termo "lei" ali escolhido não representa mera referência ao princípio da reserva legal. Em verdade, a despeito de não haver menção expressa à natureza da legislação infraconstitucional que deverá ser editada, como é comum em todo texto constitucional para hipóteses semelhantes, da leitura conjunta daquele dispositivo com o art. 146, inc. II, conclui-se que o veículo normativo a ser utilizado é, a rigor, não é a lei ordinária, afinal, "cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

A esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, conforme se depreende do precedente a seguir colacionado:

> TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO ANUAL. NÃO APRESENTAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. IMPEDIMENTO AO RECONHECIMENTO DO FAVOR CONSTITUCIONAL. INOCORRÊNCIA.
> 1. O § 7º do art. 195 da Constituição Federal, ao se referir ao cumprimento das exigências legais, vincula a fruição da imunidade ao atendimento das obrigações elencadas em lei complementar, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal.
> [...]
> 3. O Supremo Tribunal Federal, no RE 566.622/RS, decidiu, incidentalmente, pela inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, **tendo em vista o tema da imunidade ser reservado à lei complementar (art. 14 do CTN).**
> [...]
> 6. Recurso especial parcialmente provido.[3]

O precedente foi ainda objeto de cristalização através do Informativo de Jurisprudência n. 0619, cujo parte do teor importa transcrever, de modo a corroborar o ora explanado:

> De início, importante destacar que o Pleno do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, no RE 566.622, declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212/1991 sobre **o fundamento de que a imunidade, por ser espécie de limitação ao Poder de Tributar, deveria ser normatizada exclusivamente por lei complementar. Nos termos da fundamentação adotada pelo voto condutor desse julgado, afastada a normatização pela lei ordinária, permanecem em vigor as exigências do art. 14 do CTN** [...]

Nota-se que a controvérsia judicial a respeito do tema passava necessariamente pela análise da constitucionalidade do art. 55 da Lei n. 8.212/91, posteriormente revogado pela Lei n. 12.101/09, mas que trazia diversos requisitos para gozo da imunidade em comento, dos quais, se argumentava, eram aspectos meramente procedimentais.

A legislação atual mencionada, por sua vez, dispõe, entre outros pontos, sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, tema que é retomado quando do julgamento do ADI n. 2028/DF, assim como o argumento alhures, que será relevante para solução da matéria.

A despeito de sua carência regulamentar sobre a matéria, fato é que o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição como lei complementar, é o único[4]

---

[3] Para uma leitura completa do precedente, trata-se do REsp 1345462/RJ, Rel. Ministro Gurgel de Faria, sessão de 07/12/2017, acórdão publicado no DJE em 20/02/2018.
[4] Aqui considerado já com a nova redação dada ao art. 14, inc. I, pela Lei Complementar n. 104/2001.

diploma legal que possui aptidão para *regular* a matéria, no molde constitucional previsto no art. 146, inc. II.

Neste aspecto, a legislação apta a estabelecer quais os critérios para que a entidade tenha caráter sem fins lucrativos, para fins de gozo à imunidade, trata-se do Código Tributário Nacional, o qual, tratando da matéria, define:

> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
> I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
> 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.

Em seu comentário a respeito do dispositivo supra, MACHADO (2015, P. 293-294) destaca a compreensão de que, para que seja considerada sem fins lucrativos, a entidade de assistência social não deve necessariamente ter suas receitas limitadas aos seus custos, como se nota:

> *Não ter fins lucrativos* não significa, de modo algum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando -suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.
> O meio para comprovar o cumprimento dessas exigências legais é a escrituração contábil. Daí a exigência do inciso III do art. 14 do CTN, de cunho meramente instrumental.

No que diz respeito ao primeiro ao inciso, importa destacar que o pagamento de valores em caráter *pro labore* aos dirigentes não afeta o cumprimento de tal requisito e, por conseguinte, o gozo da imunidade das entidades beneficentes sem fins lucrativos. É relevante, para esta hipótese, que a remuneração pelo cargo, é claro, não se constitua em distribuição de resultado escamoteada, o que pode ser fiscalizado a partir de critérios como a homogeneidade do pagamento, bem como se ele é coerente com os padrões de mercado.

No que se refere ao segundo inciso, trata-se do requisito que a entidade não remeta qualquer parcela do seu resultado positivo para o exterior, de modo que seja todo ele reaplicado no país.

Tal dispositivo, para além de pretensão de que os valores superavitários voltem a ser investidos em favor dos hipossuficientes brasileiros, tem uma razão histórica.

Como explica AZEVEDO (2015), era bastante comum que as entidades de inspiração religiosa que desenvolviam serviços na área de saúde ou educação realizassem remessas destinadas para a instituição mantenedora, patrocinada por alguma ordem situada na Europa (maristas e jesuítas de tradição católica, luteranos e adventistas de inspiração protestante, entre outros credos).

Em que pese a possibilidade do reenvio de recursos para outras áreas sensíveis do globo, quiçá ainda mais necessitadas do que o Brasil, a norma complementar exige, com razão, que eventual resultado positivo. Concede-se a imunidade, portanto, sob a condição do

O terceiro inciso, por fim, veicula norma que, conforme excerto acima, tem cunho meramente instrumental. É por meio de contabilidade em rigor com a legislação própria que se pode assegurar que não se está frente a uma distribuição dissimulada ou de uma remessa irregular de recursos ao estrangeiro.

Ocorre que, conforme controvérsia anteriormente exposta, questiona-se se a aplicabilidade do art. 14 do CTN teria lugar no que diz respeito às contribuições sociais, afinal, em caso positivo, estar-se-ia definindo a acepção de "beneficente" e, por conseguinte, equiparando seu conceito ao de "sem fins lucrativos". Para PAULSEN (2011, P. 579),

> o art. 14 do CTN regula a imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Entretanto, na ausência de regulação, por lei complementar, da imunidade relativa às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social prevista no art. 195, § 7º, da F, a doutrina e mesmo os tribunais têm entendido que assume também este papel.

Embora o próprio STJ no REsp 1.345.462/RJ (ementa anteriormente citada) possa levar a uma resposta positiva, existem linhas interpretativas que conduziram e conclusões mais pragmáticas a respeito do que é necessário, afinal de contas, para que uma entidade de assistência social, seja ela "sem fins lucrativos" ou "beneficente", possa se valer da(s) imunidade(s) tributária(s).

Assim, após a disposição das premissas relevantes na compreensão da controvérsia, passa-se a analisar com afinco o conteúdo do Acórdão da ADI 2028/DF, com vias a deduzir qual a disciplina deve ser dada à matéria, sobretudo no que diz respeito a qual é acepção fundamental dos conceitos citados, conforme interpretação estabilizada pelo Supremo Tribunal Federal.

4 O SIGNIFICADO DE “BENEFICENTE” E DE “SEM FINS LUCRATIVOS” À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2028/DF, convertida em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, foi ingressada pela Confederação Nacional de Saúde que questionada, em tese, a constitucionalidade do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º; bem como contra os arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732/1998.

Em suma, o requerente afirmou que as modificações havidas na Lei 8.212/1991 findaram por restringir o conceito de entidade beneficente de assistência social, modificando o regime de reconhecimento da imunidade das entidades beneficentes ao arrepio do art. 146, II, da Constituição, nos moldes do levantado no capítulo anterior deste artigo.

Ademais, no que tange à inconstitucionalidade material, o autor da ação questionou a legislação pontuada valendo-se, igualmente, de argumento de natureza conceitual, afirmando que as normas mencionadas confundiam os conceitos de beneficência e filantropia, indo de encontro ao próprio texto constitucional, o que, por óbvio, sequer lei complementar poderia fazer.

Para o autor, a imunidade prevista no art. 197, § 7º da Constituição aplica-se às entidades que atuem em benefício de outrem (e, portanto, beneficentes), bastando tratar-se de entidade sem fins lucrativos, não se exigindo, desse modo, que a entidade seja filantrópica para reconhecimento da imunidade, sendo irrelevante se a entidade era ou não integrante do SUS, já que seria suficiente sua caracterização como entidade beneficente.

A discussão inserta nos autos se estendeu durante anos, de modo que ficou vigente medida cautelar proferida (posteriormente referendada pelo plenário do STF em 11/11/1999) para suspender, até decisão final, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os § § 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.

Interessante notar como, na ocasião do julgamento que referendou a medida cautelar, ainda se discutia a exigência de lei complementar para a hipótese do art. 195, §7º, perante a jurisprudência que dizia só ser exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria.

A compreensão de que o dispositivo trata de limitação constitucional ao poder de tributar era tida por “forte corrente doutrinária”, de modo que o argumento que prevaleceu para

que a medida liminar fosse proferida o "relevante o fundamento da inconstitucionalidade material".

Ao final, o STF manifestou os seguintes entendimentos, acerca do conceito de entidades de assistência social para fins de aplicação do art. 150, VI e do art. 195, § 7º da Constituição Federal, conforme esposado na própria ementa do julgado:

a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); **b)** a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; **c)** a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; **d)** esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional. [5]

Ademais, foram julgados procedentes os pedidos veiculados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.028 e 2.036 para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inc. III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

Outrossim, foram julgados parcialmente procedentes os pedidos formulados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.228 e 2.621 para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 2º, IV; 3º, VI e §§ 1º e 4º; 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos arts. 1º, IV; 2º, IV e §§ 1º e 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

Todos estes criavam contrapartidas a serem observadas pelas entidades beneficentes para gozo da imunidade.

Desse modo, embora a decisão colegiada do STF tenha reconhecido a distinção entre entidade "beneficente" e "sem fins lucrativos", e mais, assegurando a inexistência de um conceito constitucional para ambos os casos, para concretização da imunidade das contribuições sociais é indispensável à leitura conjunta desta conclusão com àquela a qual chegaram os ministros no RE 566.622/RS.

Neste julgado, o plenário concluiu que os requisitos legais exigidos na parte final do § 7º do art. 195 da CF, enquanto não editada nova lei complementar sobre a matéria, seriam somente aqueles do art. 14 do CTN, concluindo por assegurar, no caso concreto, o direito à imunidade às contribuições em razão do preenchimento dos requisitos pela entidade.

[5] Para uma leitura completa do precedente, trata-se da ADI 2.028/DF, relator Ministro Joaquim Barbosa, acórdão publicado no DJE em 02/03/2017.

Entendeu o STF, ainda, que, os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.

Assim, a lei complementar é meio exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas, mas nada diz respeito aos procedimentos as quais estão sujeitas para que se habilitem perante o Poder Público.

Desse modo, reconheceu a Corte que não há vício formal ou material nas normas acrescidas ao inc. II do art. 55 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.429/1996 e pela Medida Provisória 2.187/2001, essas últimas impugnadas pelas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.228 e 2.621, e o que as sucessivas redações do dispositivo tratam é justamente da exigência de registro da entidade no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), bem como a obtenção do certificado expedido pelo órgão e a validade trienal do documento.

Seguindo essa esteira é que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula n. 612, segundo a qual 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 dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

Assim, nos limites da lide que visava a declaração de inconstitucionalidade de certos dispositivos, e da sua atuação jurisdicional, o STF norteou o intérprete para um conceito *possível* a respeito de beneficência e não lucratividade e, embora os tenha limitado à atuação do legislador complementar, é a respeito da emissão do Cebas que se voltaram as irresignações futuras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As entidades de assistência social são partes relevantes na composição do Sistema Único de Assistência Social. Atuam na função primacial de parceiras da administração pública no atendimento às famílias, indivíduos e grupos em situação de vulnerabilidade ou risco social e pessoal.

Por esta razão, o Estado tem o interesse de que tais entidades sejam fundadas nos mais diversos âmbitos da Assistência Social e em todo o território nacional, estimulando sua difusão através da opção política de limitar constitucionalmente o Poder de tributá-las, conforme imunidades previstas no art. 150, inc. VI, alínea c), e art. 195, §7º, ambos da Carta Magna.

Como características próprias das imunidades tributárias a doutrina identifica, além de sua eficácia plena e aplicabilidade imediata, sua amplitude e indivisibilidade, que norteia o intérprete ou legislador de modo a não permitir restrições de qualquer natureza.

Na hipótese das imunidades previstas no art. 150, inc. VI, alínea c), e art. 195, §7º da CF, entretanto, a própria norma constitucional previu que a definição dos conceitos de "sem fins lucrativos" e "beneficente" fosse feito através de legislação infraconstitucional, identificado o veículo normativo em questão como a lei complementar, ante seu propósito de regular limitação constitucional ao poder de tributar.

Expandida a controvérsia a respeito da constitucionalidade da legislação que era tendente a fazê-lo, o STF reconheceu a distinção entre as acepções entidade "beneficente" e "sem fins lucrativos", porém inadmitiu a existência de um conceito constitucional para ambos os casos, de modo que para concretização da imunidade das entidades de assistência social é indispensável à leitura sistemática da jurisprudência da Corte Constitucional.

Assim, embora "beneficente" e "sem fins lucrativos" sejam conceitos aptos a serem distinguíveis pelo legislador infraconstitucional, enquanto não for editada nova lei complementar sobre os requisitos legais exigidos na parte final do § 7º do art. 195 da CF, são somente aplicados aqueles do art. 14 do CTN e, portanto, assimilando-os temporariamente.

O pretório excelso reconheceu ainda que não há vício formal ou material nas normas acrescidas ao inc. II do art. 55 da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.429/1996 e pela Medida Provisória 2.187/2001, porquanto os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária.

Seguindo essa esteira, o STJ editou a Súmula n. 612, segundo a qual 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 dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

Assim, embora jurisprudência pátria tenha dirimido controvérsias históricas, abriu caminho para outras, como a possibilidade de repetição de indébito tributário pago em razão do efeito retroativo do certificado, além de fazer voltar a atenção de entidades assistenciais e juristas, desta feita, para a constitucionalidade da Lei nº 12.101/2009, que estabelece o procedimento para sua expedição.

É certo que a natureza própria da imunidade, como já dito, de não permitir restrições para sua fruição, será levantada, já havendo precedentes da primeira turma do STJ afirmado que não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), não é suficiente para impedir o reconhecimento da imunidade tributária no caso concreto, ante sua natureza declaratória.[6]

Fato é que as entidades de assistência social, sejam elas sem fins lucrativos ou beneficentes, seguiram questionando limitações que entenderem inconstitucionais, agora um pouco mais norteadas a respeito da sua própria definição, porém na expectativa da edição de nova legislação complementar, que possa regular com concretude suas diferenças e requisitos, findando a imprecisão conceitual e afastando a instabilidade que a leniência legislativa pode causar.

[6] Para uma leitura completa do precedente, trata-se do REsp 1517801 SC, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 17/09/2015.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Marcel Citro de. Imunidades para instituições assistenciais e seu impacto na seguridade social: uma visão contemporânea**. Cadernos do Programa de Pós-graduação em Direito PPGDir/UFRGS.** Porto Alegre, v. X, n. 3, p. 166-190. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 87.

BALEEIRO, Aliomar**. Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual**.** Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 184-185.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica. 3**. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, primeira turma, REsp 1345462/RJ, Rel. Ministro Gurgel de Faria, sessão de 07/12/2017, acórdão publicado no DJE em 20/02/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, primeira turma, REsp 1517801/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/09/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, pleno, RE 636.941, relator Ministro Luiz Fux, sessão de 13/02/2014, acórdão publicado no DJE em 04/04/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, pleno, ADI 2.028/DF, relator Ministro Joaquim Barbosa, acórdão publicado no DJE em 02/03/2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidade, isenção e não-incidência. In: BARRETO, Aires F; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Orgs.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004. p. 93-108. (Destaquei)

CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidade, isenção e não-incidência. In: BARRETO, Aires F; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Orgs.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004. p. 99.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidade, isenção e não-incidência. In: BARRETO, Aires F; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Orgs.). **Curso de Iniciação em Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004. p. 100.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 288.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 288.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 293/294.

OLIVEIRA, Marcello Souza. Direitos fundamentais dos contribuintes: a fundamentalidade material das limitações ao poder de tributar. In: WERNECK, Leandro Aragão; IGLESIAS, Marcelo Bloizi (Orgs.). **Situações jurídicas tributárias.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018. cap 3, p. 35-52.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 579.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2016.