

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

**OS CAMINHOS DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL: O CASO DO
JULGAMENTO DA ADI 2028-5.**

**THE PATHWAYS OF THE FEDERAL SUPREME COURT'S JURISPRUDENCE
AND THE SOCIAL CARE TAX IMMUNITY: THE CASE OF THE ADI2028-5
JUDGMENT**

José Diego Martins de Oliveira e Silva

Resumo

As decisões do Supremo Tribunal Federal consolidam-se como importantes instrumentos para o estudo do cientista jurídico, isso porque no Estado Democrático de Direito, o direito é autopoietico, ele se forma dentro do seu próprio sistema. Neste sentido, o presente artigo propõe-se a analisar, a título de objetivo geral, o (pré) julgamento da ADI 2028-5, que desde 1999 encontra-se para ser julgada no Supremo Tribunal Federal, já tendo sido o mérito apreciado pelo Ministro Joaquim Barbosa, o qual julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação constitucional, não tendo o julgamento sido concluído por terem sido concedidas vistas ao Ministro Teori Zavascki. Não obstante o caso não ter sido julgado definitivamente, o trabalho pretende, sem o desiderato de encerrar a discussão, em seus objetivos específicos, enquadrar a norma imunizante como norma suprema de competência negativa da tributação; apresentar o contexto da imunidade tributária assistencial, destacando a problemática da regulamentação do art.195, §7º da Constituição Federal e, ao final, examinar o caso da ADI 2028-5 a fim de tentar apresentar os caminhos que o Supremo Tribunal Federal tende a trilhar na temática da imunidade das entidades que promovem a assistência social. A fim de atender os objetivos propostos, a pesquisa utiliza-se de método dedutivo, sendo eminentemente bibliográfica; com relação ao tipo, é pura; à abordagem, é qualitativa; e aos fins, é descritiva e exploratória.

Palavras-chave: Supremo tribunal federal, Imunidade tributária, Assistência social, Adi 2028-5.

Abstract/Resumen/Résumé

The decisions of the Federal Supreme Court are consolidated as important tools for the study of the legal scientist, that because, in the democratic rule of law, the law is autopoietic, it forms within its own system. In this sense, this article aims to analyze, as a general goal, the (pre) trial of ADI2028-5, which, since 1999, is to stand trial in the Federal Supreme Court and had its merit been appreciated by the Minister Joaquim Barbosa, who granted part of the request made in this constitutional action, having the trial not been concluded due to the review granted to the Minister Teori Zavascki. However, although the case has not been decided definitely, this study aims to, as its specific goals, without the intention to conclude all of the discussion about the subject, determinate the immunizing rule as the supreme norm

of negative powers of taxation; present the context of the health care tax immunity, highlighting the problem of regulation of the article 195, paragraph 7, of the Federal Constitution and, in the end, to consider the case of ADI 2028-5 in order to present the ways that the Federal Supreme Court tends to tread on the subject of immunity of organizations that promote social welfare. In order to meet the proposed objectives, the research makes use of deductive method, being eminently literature; regarding the type, is pure; the approach is qualitative; and ends, is descriptive and exploratory.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Federal supreme court, Tax immunity, Social care, Adi 2028-5.

INTRODUÇÃO

A imunidade tributária é temática que envolve a (re)análise do papel do Estado na tributação analisada à luz dos valores que determinada sociedade carrega consigo, isso porque, enquanto ente político formado pela união de homens, o Estado emancipa-se como ser social com uma finalidade única: a promoção do bem comum, o qual, à medida que a sociedade evolui vai se moldando de modo que sua concretização, muitas vezes, estará associada à promoção dos direitos garantidos constitucionalmente, dentre eles a assistência social.

Com a Constituição Federal de 1988, a assistência social é concebida como uma política necessária para o povo brasileiro, voltada aos mais necessitados, e promovida em um sistema de parceria entre o Poder Público e as entidades que se empenham na missão de promover os direitos sociais através da assistência, tendo, assim, como contraprestação por esse serviço a garantia de não serem tributadas por impostos e por contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Ao conferir imunidade tributária a determinadas entidades, o Estado também gera interesses daqueles que desejam se beneficiar pela exoneração de tributos, mas deve, ao mesmo tempo, delimitar quem e como os interessados poderão atuar em parceria com o Poder Público, regulamentando os dispositivos constitucionais que tratam desta proteção tributária, o que pode ocasionar alguns questionamentos relacionados à possibilidade de ter tal garantia reconhecida.

Justifica-se o estudo do tema em razão das consequências que a exoneração tributária pode trazer, tanto de cunho positivo como negativo. Por ser o tributo uma obrigação pecuniária compulsória em prol do bem comum, a dispensa ao pagamento de qualquer de suas espécies desperta interesse e é por conta disso que os requisitos a serem cumpridos devem ser analisados com vistas a incentivar a promoção das ações assistenciais, mas, ao mesmo tempo, inibir que particulares utilizem-se desta ferramenta para eximirem-se do dever de pagar tributo.

Nesse contexto, o presente artigo tem como objetivo geral analisar a imunidade tributária da assistência social através da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especificamente, examinando a ADI 2028-5, que teve seu julgamento iniciado, mas não finalizado pelo Ministro Joaquim Barbosa, já aposentado da Corte. Pretende, com o estudo deste julgado, apresentar uma possível tendência de entendimento do Tribunal com relação à imunidade tributária da assistência social relacionada às contribuições sociais.

O presente artigo não se propõe a esgotar o tema, até porque por se tratar de matéria de exonerção tributária, o que vai determinar a proteção tributária serão os valores pelos quais se guia o Estado Brasileiro em cada época, ou seja, o que pode ser interpretado hoje como condição para uma entidade ser imune pode ser interpretado amanhã como uma condição para que ocorra a incidência tributária.

Desse modo, a fim de que o objetivo geral possa ser atendido, o artigo propõe-se, em seus objetivos específicos: tratar a imunidade tributária como uma norma constitucional de competência negativa da tributação; apresentar o contexto da imunidade tributária assistencial, destacando a problemática da regulamentação do art.195, §7º da Constituição Federal e, ao final, examinar o caso da ADI 2028-5 a fim de tentar apresentar os caminhos que o Supremo Tribunal Federal tende a trilhar na temática da imunidade das entidades que promovem a assistência social, estando a divisão do presente trabalho relacionada a esses objetivos em três tópicos.

Na metodologia, utiliza-se de método dedutivo, do qual se extraem noções gerais acerca da Teoria do Direito Tributário a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador. Utiliza-se de pesquisa eminentemente bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos e publicações especializadas, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise.

Quanto ao tipo da pesquisa, isto é, segundo a utilização dos resultados, ela é pura, visto ser realizada com a finalidade de aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de posição. Quanto à abordagem, é qualitativa, procurando aprofundar e abranger as ações e relações humanas, observando os fenômenos sociais de maneira intensiva. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritivo-analítica, buscando descrever fenômenos, descobrir a frequência com que o fato acontece, sua natureza e suas características, e exploratória, procurando aprimorar as ideias por meio de informações sobre o tema em foco.

1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO NORMA SUPREMA DE COMPETÊNCIA NEGATIVA DA TRIBUTAÇÃO

A norma tributária é a espécie de norma jurídica que vai expressar o interesse do Estado em cobrar do cidadão os tributos que deverão ter sua arrecadação voltada aos interesses da coletividade,

mas por qual motivo um Estado abdicaria de parte de receita derivada, principalmente no contexto do Estado Democrático de Direito, modelo adotado pelo Brasil que acumula uma gama de obrigações estatais perante o seu povo relativamente à proteção e promoção dos direitos fundamentais?

Na seara tributária, o conhecimento da incidência normativa assume importante papel, pois é em volta dessa ideia que gira a teoria da tributação. Só há relação tributária se houver, primeiramente, previsão de que algum ente possa cobrar tributo sobre determinado fato lícito. Depois, se for interesse do ente político, é feita uma regulamentação legislativa para delimitar o que seja a hipótese de incidência tributária, a qual, uma vez ocorrida, pode resultar no direito-dever do fisco em exigir o adimplemento da obrigação tributária.

Ataliba (2006, p.45) designa como incidência: “o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”. Assim, a norma tributária só tem sua incidência verificada quando se realiza aquilo que foi reconhecida como hipótese pelo legislador infraconstitucional.

A relação jurídico-tributária estrita tem início, portanto, quando a hipótese legal, já regulamentada em face da competência constitucional, é realizada, dando vez ao fato gerador, que faz nascer a obrigação tributária principal, esta já com os sujeitos conhecidos e com o objeto próprio, mas que só pode ser exigida com o nascimento do crédito tributário através do lançamento, ato privativo da autoridade fazendária que identifica toda a relação tributária que poderá ser exigível (partes da relação, base de cálculo, montante tributável e possível penalidade pecuniária).

A norma jurídico-tributária, portanto, é uma norma como qualquer outra do mundo jurídico, que prevê um comando de limitação ao comportamento humano. Como a prestação central desta relação é o tributo, a normatividade tributária consiste na obrigação de um sujeito (indivíduo) a levar dinheiro aos cofres públicos (ATALIBA, 2006, p. 21), pois caso não houvesse tal obrigatoriedade, a liberdade humana poderia ser um motivo para livrar o homem do cumprimento deste preceito normativo tributário que vai encontrar seu fundamento na promoção do governo em prol de todos.

Se a incidência é a escolha de um fato lícito para ser tributado, a não incidência é a exclusão dessa escolha. Assim, a exoneração tributária, ou seja, a eliminação de um fato do mundo jurídico-tributário pode se dar de três maneiras: não-incidência, imunidade e isenção.

A não incidência é instituto que nem sequer prevê a hipótese de incidência tributária por mera omissão legislativa, ou seja, o Poder Público simplesmente deixa de valorar determinado fato como relevante para a seara tributária. Não incide porque o legislador, seja o constituinte, seja o ordinário, é omissivo na identificação de alguns fatos como tributáveis.

Rodrigues (1995, p. 22 - 23) destaca que as formas de exoneração tributária podem ser classificadas em não incidência genérica e não incidência estrita. A primeira abrange todos os fatos lícitos que não tenham sido escolhidos para constituir hipóteses de incidência. Já a segunda é relativa à ausência de incidência por desinteresse normativo ou ainda por falta de competência para tanto. A autora destaca que a não incidência é o gênero, do qual a imunidade e a isenção são espécies, sendo estas classificadas como não incidência qualificada.

A diferença entre uma e outra espécie de exoneração tributária, não obstante possuir na prática os mesmos efeitos, encontra-se no amparo normativo. Enquanto a isenção proíbe a exigência do crédito tributário pela lei, porque é hipótese de exclusão desse crédito, a imunidade veda, pela Constituição Federal, que o fato gerador ocorra, sendo, portanto, mais forte que a isenção, pois sua proibição advém da norma jurídica de maior hierarquia do ordenamento pátrio.

Na isenção, como apontado acima, a lei fica responsável em estabelecer as condições para que determinado sujeito passivo tenha direito à isenção, podendo ainda delimitar prazo de vigência desse benefício. A não delimitação desse prazo faculta a Administração Pública revogar ou modificar os requisitos da isenção a qualquer tempo através de lei observado o disposto no art.104, III do Código Tributário Nacional.

A imunidade tributária constitui, na verdade, uma vedação absoluta ao poder de tributar, pois não admite ressalva assim como acontece com as limitações ao poder de tributar expressas nos incisos I a V do art.150, art.151 e art.152 da Constituição Federal, por exemplo. Além disso, “isenções” e “não-incidência” que estejam previstas em texto constitucional com tais terminologias devem ser interpretadas como imunidades, pelo simples fato de ser uma proibição ao poder de tributar advinda da Constituição. Neste mesmo sentido, Machado (2009, p.230) defende que ainda que escrita determinada situação como se isenção fosse, deve-se tratar a desoneração como imunidade.

Machado (2009, p.229) ao tratar da distinção entre isenção e não incidência:

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela de hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a par-

cela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Portanto, cada modalidade de desoneração tem sua peculiaridade, mas a imunidade torna-se mais forte por ser uma norma constitucional que limita a incidência de outra norma constitucional, ao negar o exercício da competência prevista na Constituição Federal. Por esse motivo, Rodrigues (1995, p. 27) defende ser a imunidade uma limitação à competência impositiva do Estado, representando segurança aqueles que são beneficiados, pois ao tempo que há no texto constitucional a competência para as pessoas jurídicas de direito público interno instituírem seus tributos, há, no mesmo Texto Constitucional, a vedação de se exercer a competência sobre determinados fatos lícitos.

Ricardo Lobo Torres (1995), em uma tentativa de conceituar o instituto, fixar sua natureza e seu fundamento, destaca que as imunidades tributárias são diferentes no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Naquele, que perdurou do século XIII ao XIX, a imunidade significava, primeiramente, uma limitação do poder do príncipe pela preexistente liberdade estamental, depois (entre século XVIII e começo do século XIX), a imunidade funcionava como uma absoluta intributabilidade sobre a Igreja Católica, o que só vai desaparecer com o advento do liberalismo político.

No Estado Fiscal, o regime tributário verificado no contexto da sociedade brasileira, a imunidade tributária possui outra conotação, ela deixa de ser mera limitadora dos poderes da realeza e do clero e passa a limitar o poder do Estado de Direito, em prol dos direitos do homem preexistentes (TORRES, 1995, p.26-27), levando em consideração valores como o mínimo vital e a capacidade contributiva.

Torres (1995,p.27) destaca que as imunidades ganharam um viés mais democrático com a construção do constitucionalismo americano, no qual elas aparecem relacionadas aos privilégios da cidadania, ao constituir instrumento de proteção à liberdade e à igualdade dos cidadãos dos Estados Unidos, que não poderiam ter seus privilégios prejudicados por nenhum estado membro da federação. Essa ideia vai influenciar a imunidade fiscal no contexto brasileiro somente a partir da Constituição de 1891.

Verifica-se que a imunidade tributária constitui em uma norma jurídica prevista na Constituição que tem em sua natureza a proibição do exercício da competência dos entes federativos em matéria tributária, mas isso ocorre por um motivo maior que também se encontra assegurado no Texto Constitucional, isso porque, como norma jurídica, deve ser instrumento de justiça, deve expressar o

sentimento que aflora de determinada sociedade, principalmente por sua posituação estar presente na Lei Maior.

Em seguida, será abordado que um dos valores que a Constituição Federal tem como relevante para a preservação de direitos e garantias fundamentais é a assistência social, esta, além de integrar um dos segmentos da Seguridade Social, é de responsabilidade conjunta entre Estado e iniciativa privada e é por esse motivo que a exoneração com relação ao pagamento de tributos das pessoas jurídicas que promovam essa assistência social é matéria que requer análise à luz dos valores constitucionais, sendo verificado ao final deste artigo quais os caminhos que o Supremo Tribunal Federal tende a seguir com o julgamento, ainda que não concluído, da ADI 2028-5.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Estado Democrático de Direito, regime jurídico escolhido pela Constituição de 1988, protege valores que são considerados relevantes pela sociedade brasileira ao vedar a tributação de alguns fatos e/ou de pessoas pela Lei Maior. Desde a Constituição de 1946, há a proteção tributária expressa às entidades que promovem a assistência social e isso ocorre porque o Estado reconhece que não consegue assistir a toda coletividade sozinho, sem a cooperação da sociedade através de entidades que tenham como finalidade a promoção da assistência social.

A Constituição Federal de 1988, em seu art.194, concebe a assistência social como fruto da ação do Estado e da iniciativa privada, parte do sistema da seguridade social, ao lado da previdência social e da saúde cujos objetivos são a universalidade do atendimento; a uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; a seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; a irredutibilidade do valor dos benefícios; a equidade na forma de participação no custeio; a diversidade na base do financiamento e o caráter democrático e descentralizado de sua administração.

A descentralização da seguridade social reforça-se com a reforma administrativa encabeçada por Bresser-Pereira que instituiu a figura das organizações privadas com atuação pública, visto a necessidade de se alterar quatro setores do Estado: núcleo estratégico; atividades exclusivas do Estado; serviços não exclusivos do Estado e competitivos e produção de bens e serviços para o mercado. É no setor de atividade não exclusiva do Estado que se destacam as entidades privadas de assistência social: atuam no espaço público, mas não fazem parte do corpo estatal.

O texto constitucional dedica uma seção específica para a assistência social que já em seu primeiro dispositivo a trata como política pública a ser prestada a todos que dela necessitar, independentemente de contribuição, tendo como objetivos: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e aos adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme disposição legal.

Por sua vez, o art.204, I, prevê que as ações governamentais do art.203 serão financiadas com recursos da seguridade social cujo financiamento dar-se-á pelas contribuições do art.195 da Constituição Federal e poderão ser executadas por entidades beneficentes de assistência social.

Assim, a insuficiência do Estado na promoção dos direitos sociais e a possibilidade dessa oferta ser feita pela iniciativa privada, é responsável por gerar uma nova concepção de governo, pautado na parceria entre o Poder Público e a sociedade na busca pela efetivação do bem comum, substituindo o ideal do *Welfare State* pelo *Welfare Society*.

Não obstante a previsão da assistência social como direito do cidadão e dever do Estado que poderia contar com o auxílio da sociedade através das entidades beneficentes de assistência social para sua efetivação, em 07 de dezembro de 1993, o presidente Itamar Franco regulamentou o art. 203 da Constituição e sancionou a Lei nº 8.742 - Lei Orgânica da Assistência Social - LOAS.

A LOAS ratifica o caráter da assistência social como um direito do cidadão brasileiro e um dever a ser prestado pelo Estado, mas é relevante destacar que esse papel do Estado, desde a Constituição de 1988 e ratificado com esta lei, é dividido com a iniciativa privada visando um atendimento mais eficiente aos necessitados das condições existenciais para uma vida digna.

O art.2 da LOAS, já com a alteração dada pela Lei nº 12.435/2011, preconiza os objetivos que a assistência social tem por atingir, os quais se assemelham em sua maioria às metas inseridas no texto constitucional no art.203, havendo o acréscimo do objetivo de realizar uma vigilância socioassistencial, que vise analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e possível vulnerabilidade de seus membros, assim como o de defender direitos que vise à garantia do acesso aos direitos assistenciais.

A assistência, segundo o art.4 da LOAS, assim como o sistema da seguridade social do qual faz parte, rege-se pelos princípios da supremacia do atendimento às necessidades sociais; da universalidade dos direitos sociais a fim de tornar o destinatário alcançável; do respeito à dignidade humana, à sua autonomia e ao seu direito aos benefícios assistenciais; da igualdade de direitos no acesso ao atendimento, sem discriminação de qualquer natureza, devendo ser garantido às populações urbanas e rurais; da divulgação ampla dos benefícios, serviços, programas e projetos assistenciais.

Não obstante o assistencialismo brasileiro ser acessível, inicialmente, apenas a uma classe social representada pelos familiares dos combatentes da Segunda Guerra Mundial (PEREIRA, 2006, p.30), entende-se hoje que tal política social, cujas raízes estão da Doutrina Cristã (DANIEL, 2001, p.23), permanece no tempo em razão de sua essência encontrar-se relacionada à solidariedade humana, à necessidade de possibilitar o mínimo de amparo àqueles que não têm ou nunca tiveram oportunidades para viver com dignidade.

Nesse caminho, o Estado brasileiro encontra apoio das instituições que promovam essa assistência social como forma de se alcançar o bem-estar social preconizado pela Constituição Federal e, em contrapartida, exonera da tributação estas entidades, que funcionam como braços do Poder Público na missão de reduzir as desigualdades sociais.

Desse modo, a imunidade tributária, entendida como toda vedação ao poder público de tributar pessoas ou objetos, alcança a assistência social expressamente em duas normas da Constituição, a do art.150, VI, “c” e a do art.195, §7º. Pelos dois dispositivos constitucionais, percebe-se que a assistência social é considerada um valor relevante para o Estado Democrático de Direito porque é protegida tanto de imposto como de contribuição destinada à Seguridade Social.

2.1 A imunidade assistencial: não paga impostos nem contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social

A vedação da alínea “c” do art.150,VI, já vem expressa na Lei Maior desde 1946 e consiste na impossibilidade dos entes federativos instituírem impostos sobre: “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos legais.”

Quando a Constituição veda a tributação de impostos às entidades beneficentes de assistência social, ela reconhece que deixa de arrecadar uma parcela considerável de receita pública, mas deve

levar em consideração o retorno que terá por parte destas instituições imunes, e isso deve ser destacado porque o imposto é espécie tributária que tem como fundamento o poder de império do Estado e leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, a obrigação ao pagamento de tributo deve limitar-se à situação econômica do obrigado.

Neste sentido, Greco (2000, p. 185) defende que a capacidade contributiva aplica-se ao impostos, pois estes são os tributos que independem de qualquer atividade estatal e que servem de parâmetros para a geração de receitas para o Poder Público.

Assim, a capacidade contributiva aplica-se às pessoas físicas e jurídicas, pois a expressão da riqueza não pode fundamentar que o fisco tribute o patrimônio privado a ponto de confiscar sua propriedade. Por isso, a capacidade contributiva encontra, como limite inferior, o mínimo existencial e, como limite superior, a vedação ao confisco. Por tal motivo, é que as entidades que promovem essa assistência social não podem ser oneradas com impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços prestados, porque a finalidade não é a obtenção de lucro, mas a promoção da assistência social.

Vale destacar que na imunidade de impostos, a proteção abrangerá os fatos tributáveis que estejam relacionados à atividade essencial da entidade, em respeito ao art.150, §4º da Constituição, alcançando assim o patrimônio, a renda e o serviço realizado em prol da atividade institucional.

A vedação de instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das instituições que promovem a assistência social não costuma trazer grandes dificuldades na interpretação, visto que os requisitos legais aos quais essas entidades estão sujeitos estarem previstos no art.14 do Código Tributário Nacional, em observância ao art.146, II, da Constituição Federal.

Neste sentido, Coêlho (1996, p.350):

A lei complementar pedida pela Constituição é, na espécie, o Código Tributário Nacional (lei complementar *ratione materiae*, embora não seja pelo aspecto formal, visto que ao tempo de sua edição ainda não existia, sob este aspecto, lei complementar no Direito brasileiro). Hoje, porém, a Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966, só pode ser revogada por outra lei complementar, o que a legitima como tal e atesta a sua recepção pelo ordenamento constitucional que se lhe seguiu, confirmando-lhe a validade.

Verifica-se que o art.14¹ especifica os requisitos para que a instituição usufrua da imunidade ao mencionar que a proteção só ocorre se: a entidade não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou renda, independente do título; for aplicada integralmente no país os seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais e for mantida a escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis revestidos das formalidades legais.

A finalidade do dispositivo legal é evitar que pessoas jurídicas sejam constituídas para burlar a tributação, revestindo-se de entidade assistencial sem na verdade o ser, daí o art.14 exigir que, para que não haja distribuição dos lucros, a instituição seja obrigada a investir o que for arrecadado a título de recurso nos seus fins institucionais, o que deverá ser provado com a escrituração de receitas e despesas nos livros contábeis.

Nota-se que os requisitos são cumulativos e estão interligados, exatamente para não confundir a finalidade de uma instituição de assistência social cuja natureza é privada com a de uma pessoa jurídica privada que atue no mercado, esta com o objetivo de lucrar, de auferir resultados econômicos.

Luciano Amaro (2005, p.156) entende que a ausência de finalidade lucrativa, por outro lado, não deve reproduzir uma hermenêutica de que os serviços por essas entidades prestados sejam gratuitos. Pelo contrário, a instituição poderá auferir renda para investir em suas finalidades e comprovar isso pela documentação contábil:

A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art.14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não distribuição de patrimônio ou renda. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar a lucro. A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que –repita-se –não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit).

Dificuldade pode ser encontrada quando se analisa o art.195, §7º, da Constituição Federal, pois nele há a menção de que serão imunes ao pagamento das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos le-

¹Art. 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.

gais, exatamente por não saber se os requisitos para a imunidade dos impostos são os mesmo para a imunidade das contribuições.

Não parece ser razoável que o texto constitucional fizesse referência à imunidade tributária de assistência social em dois dispositivos (art.150, VI, “c” e art.195, §7º) e protegesse a uma pessoa jurídica em um e outra pessoa jurídica em outro. Assim, entidade e instituição devem ser vistos como termos sinônimos que estão ligados à ideia de organização de pessoas que visem a um fim determinado (moral, religioso, cultural, educacional, assistencial, política), cuja fundamentação esteja vinculada a esta finalidade.

Instituição e entidade de assistência social para fins de imunidade tributária, portanto, têm o mesmo significado e devem seguir, conforme será demonstrado adiante, dois requisitos formais: não possuir fins lucrativos e cumprir determinadas exigências, estas, ora como obrigações para comprovar a ausência de finalidade lucrativa (requisito para o art.150, VI, c), ora como um dos passos para se enquadrar no conceito de entidade beneficente (requisito do art.195, §7º).

É comum afirmar que as entidades que promovem a assistência social pertencem ao terceiro setor e isso ocorre porque a atividade que elas promovem ficam entre o primeiro setor (Estado) e o segundo setor (mercado), sendo de constituição privada, mas possuindo a natureza de serviço público, atuando em um espaço público não estatal ao possibilitar a participação da coletividade nas tarefas do Estado. Nele, constata-se uma movimentação de recursos humanos e materiais que impulsionam iniciativas destinadas a prover o desenvolvimento humano (PAES, 2003, p.88).

Para Mestriner (2001, p.23), as entidades assistenciais, ao atuarem na esfera pública, são responsáveis por formar um fato inédito no Estado brasileiro: uma política pública sem ser executada pelo Poder Público, mas em parceria com a iniciativa privada. Fruto da reforma dos anos 1990, as organizações sociais já eram membro auxiliar da assistência social nos preceitos do art.203 do texto constitucional que prevê que o assistencialismo social pode ser executado também por entidades beneficentes de assistência social.

A doutrina tem sido uníssona na conceituação dessas entidades. Machado (2012, p.277) as concebem como organizações sociais que se dedicam a auxiliar as pessoas para que estas possam viver melhor, ressaltando que tais instituições não podem ter o *ánimus* de lucrar, referindo-se assim às instituições sem fins lucrativos do art.150, VI, “c”. Já Sacha Coêlho (1996, p.42) define a entida-

de beneficente de assistência social do art.195, §7º, como uma pessoa jurídica sem finalidade lucrativa que promove o bem através da assistência social.

Ricardo Lobo Torres (1995, p. 229) lembra que as instituições de assistência social pretendem proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice, assim como o amparo às crianças e adolescentes carentes objetivando ainda a possibilidade de inseri-los no futuro mercado de trabalho.

Para que seja considerada entidade de assistência social, conforme analisados nesses conceitos doutrinários, a maior relevância não é sua forma de constituição (se associação ou se fundação, por exemplo), mas sim sua finalidade, a qual consiste na ausência da finalidade lucrativa e na atividade fim ser a promoção da assistência, deixando o constituinte a critério do legislador ordinário o estabelecimento dos requisitos para se alcançar a condição da entidade imune.

Com relação aos impostos, os requisitos, como já foi frisado, estão amparados no art.14 do Código Tributário Nacional, sendo deste dispositivo legal extraído o objetivo do legislador: delimitar o conceito de instituição sem fins lucrativos. Acontece que referida norma aplica-se tão somente, conforme preleciona o art. 9, inciso IV, “c” do mesmo diploma, aos impostos.

Então, onde estariam os requisitos para uma entidade de assistência social ser considerada imune na forma do art.195, §7º, da Constituição Federal? Ora, se esse dispositivo trata de imunidade tributária, se esta é entendida como uma proibição ao fisco de tributar determinadas entidades, estando nisso incluída uma limitação ao poder de tributar, o raciocínio é o mesmo do que o adotado para o gozo da imunidade de impostos: só a lei complementar pode limitar o poder de tributar. Então o Código Tributário Nacional pode?

A princípio não. Referido diploma não trata das contribuições sociais, então, não há como regular matéria que a legislação foi silente. Com o advento da Constituição de 1988 e com a seguridade social sendo parte de um sistema formado pela assistência, previdência e saúde, editou-se a Lei nº 8.212/91 para organizar a seguridade social e, nessa organização, encontra-se o sistema de custeio como as hipóteses em que as parcelas financiadoras (as contribuições) não serão exigidas.

Nesse sentido, previa o art.55 da Lei nº8.212/91:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

- I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
- III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
- V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

O dispositivo acima tratava dos requisitos que as entidades beneficentes deveriam ter para usufruírem da imunidade de contribuições sociais. Pereira (2006, p. 35-36) afirma que a extensão do art.195, §7º era dividida na jurisprudência.

Alguns julgados entendiam que a Constituição de 1988 havia revogado toda a legislação anterior à sua promulgação, ocasião em que as entidades só poderiam ter essa imunidade se fossem preenchidos os requisitos do art.55; Outros afirmavam que a aplicabilidade do art.55 estava condicionada aos casos ocorridos após a promulgação da lei, com ressalvas para as entidades filantrópicas que já haviam adquirido o direito ao não pagamento sob a égide da Lei nº3.577/59.

Já uma terceira corrente entendia que os requisitos só poderiam ser exigidos com a promulgação da Lei nº 8.212/91 e que as entidades que haviam adquirido esse direito estavam protegidas, mas excluía dessa condição as instituições de educação sem fins lucrativos e as instituições de assistência à saúde.

Em 27 de novembro de 2009, o art.55 da Lei nº8.212/91, que exigia os requisitos para as entidades beneficentes de assistência social serem imunes às contribuições, é revogado pela Lei nº 12.101/2009. A nova lei veio para tratar do problema das exigências feitas às instituições de assistência social, explicando melhor como seria o procedimento de certificação e impondo às entidades uma série ainda maior de obrigações:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
- II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n 123, de 14 de dezembro de 2006.

Verifica-se que os requisitos para a fruição da imunidade do art.195, §7º são ampliados pela nova legislação, a qual tem como escopo a profissionalização das entidades beneficentes de assistência social. Antes, se a entidade fosse portadora do certificado, fosse provada a promoção da assistência, não fosse distribuída a remuneração entre os diretores e demais cargos jurídicos e toda a renda auferida fosse aplicada nos fins institucionais, a instituição preenchia os requisitos legais e com isso se conseguiria a imunidade ao pagamento das contribuições que financiam a Seguridade Social.

Com a Lei 12.101/2009, alguns problemas foram identificados, principalmente o que estava relacionado aos certificados de filantropia. Referida norma inseriu a certificação apenas como um dos passos para se obter a imunidade, detalhando o procedimento por área de atuação. Com relação à assistência social, o art.19 considerou como condição para obter o certificado a entidade:

I - estar inscrita no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso, nos termos do art. 9º da Lei nº8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - integrar o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do art. 19 da Lei nº8.742, de 7 de dezembro de 1993.

Além disso, para os fins da lei, a entidade é considerada beneficente de assistência social quando prestar, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela LOAS, assim como aquelas que atuam na defesa e garantia dos direitos da própria entidade. E mais, o §2º do art.18 alargou o rol de entidade beneficente, podendo ainda ser considerada como tal, desde que fosse observada a exigência acima destacada:

I - as que prestam serviços ou ações socioassistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com defici-

ência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

II - as de que trata o inciso II do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei no 8.069, de 13 de julho de 1990;

III - as que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autossustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência, observada a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

A lei torna expressa a exigência de se requerer a certificação no Ministério responsável pela área de atuação da entidade: “Art.21 [...] III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social”, tendo em vista que anteriormente todos os pedidos eram realizados perante o Conselho Nacional de Assistência Social. No caso de entidade que atue em mais de um setor, deverá ser observada a preponderância de um dos serviços para requerer a certificação no Ministério responsável pela área preponderante.

Há que se ressaltar, portanto, que a entidade beneficente só poderá usufruir da imunidade das contribuições destinadas à Seguridade Social se obter êxito na certificação, que será um procedimento administrativo perante o Ministério para atestar a comprovação das exigências estabelecidas na lei e em regulamento próprio. É o certificado que vai atestar que a instituição é de fato filantrópica e ainda sem fins lucrativos, ressaltando a Lei nº12.101/2009, em seu art.20, a hipótese de a entidade estar vinculada à rede socioassistencial privada no âmbito do Sistema Único de Assistência Social - SUAS.

A Lei nº12.101 foi regulamentada pelo Decreto nº 7.237/2010. Todavia, em maio de 2014, houve a revogação deste pelo Decreto nº 8.242/2014. Referido decreto dispõe sobre todo o processo de certificação das entidades que atuam na assistência social, na saúde e na educação ou ainda nos três setores, ficando o Ministério responsável pela análise dos requisitos comprobatórios da beneficência aquele em que houver uma maior preponderância da atividade.

Além disso, o Decreto nº 8.242/2014 trouxe uma inovação que vale ser destacada: o prazo de validade dos certificados passou de três anos para cinco anos para as entidades com receita bruta igual ou inferior a um milhão de reais que requererem a certificação após 16 de outubro de 2013. Por tal motivo, é que a observância aos prazos legais e demais exigências devem ser cumpridos para que não haja o risco da entidade perder sua certificação.

Nestes casos, quando o Ministério não concede o certificado de filantropia, o que pode acontecer é a apresentação de uma defesa contra tal indeferimento, na forma do art.14 do Decreto nº 8.242/2014, à autoridade certificadora do respectivo Ministério.

Nesta situação em que a entidade estiver sob condição duvidosa quanto à sua filantropia, a autoridade fiscal poderá lançar crédito tributário relativo às contribuições objeto da imunidade, principalmente se for para evitar a decadência da constituição desse crédito, não podendo, todavia, ser exigida a quantia lançada até que a situação da certificação seja resolvida em última instância pelas turmas superiores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Caso a decisão seja favorável à entidade, o crédito tributário será extinto, mas, ao contrário, poderá ser exigido pelas vias legais.

Convém esclarecer, contudo, que uma entidade beneficente de assistência social (filantrópica) não pode ser equiparada a uma instituição sem fins lucrativos, em razão dos requisitos para a comprovação de uma condição ou de outra serem diferentes. A primeira busca satisfazer as necessidades básicas elencadas no art.203 da Constituição Federal, revertendo tudo o que ingressa como receita em prol das finalidades institucionais. Já a segunda não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes, pois deve investir todo o seu “lucro” na execução de seus objetivos.

Assim, pode-se dizer que toda filantrópica é sem fins lucrativos, mas nem toda entidade sem fins lucrativos é filantrópica, porque o caráter de filantropia de uma entidade é reconhecido quando o Ministério que analisa a documentação exigida pela lei a reconhece como tal.

Não obstante toda a discussão acerca do cumprimento dos requisitos legais exigidos pelo art. 195, §7º, se ainda assim nenhum for suficiente para definir o que seja entidade beneficente? Tal questionamento surge quando se constata que as leis que regulamentaram referido dispositivo não eram e nem são leis complementares, como determina o art.146, II, do texto constitucional, mas sim leis ordinárias. Neste caso, seriam todas essas leis aqui discutidas inconstitucionais e, portanto, não constituiriam veículos normativos adequados para tratarem dos requisitos caracterizadores das entidades beneficentes de assistência social?

Desde 13 de julho de 1999, a sociedade brasileira, mas em especial, as entidades que promovem a assistência social, sofrem com uma insegurança jurídica, qual seja, a de saber se a lei que estabelece os requisitos comprobatórios para que uma instituição seja imune ao pagamento das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social é ou não compatível com o art.146, II, da

Constituição Federal (só lei complementar regulamenta limitação constitucional ao poder de tributar), mas parece que o Supremo Tribunal Federal já revela os caminhos de sua jurisprudência com relação à imunidade do art.195, §7º, da Constituição Federal.

3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2028-5

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 2028-5 foi interposta em 13 de julho de 1999 pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços para questionar o art.1, na parte que alterou o art.55, III e acrescentou os parágrafos 3, 4 e 5 da Lei nº8.212/91, assim como os arts.4, 5 e 7 da Lei nº9.732/98, tendo como relator o Ministro Moreira Alves, que deferiu liminarmente a suspensão da eficácia dos dispositivos questionados. Ou seja, o objetivo da ADI era a discussão dos requisitos comprobatórios para uma entidade ser considerada imune ao pagamento das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Considerando a revogação do art.55 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº12.101/2009, a Confederação apresentou uma petição em 05/08/2010, a qual só foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal em 04/06/2014 quando, finalmente, o plenário reuniu-se para julgar o mérito da causa, durante a 16ª Sessão Ordinária de 2014, com ata de julgamento publicada em 13/06/2014: Afinal quem deve se beneficiar da imunidade assistencial do art.195, §7º? Quais requisitos deverão ser cumpridos? Em quais dispositivos esses requisitos estão amparados?

3.1 Para entender o caso

À época, a ADI arguia a violação à Constituição Federal dos artigos já citados (art.1, 4, 5 e 7 da Lei nº9.732/98). O art.1 alterou o art.55 da Lei nº8.212/91 em duas partes: modificou seu inciso III e acrescentou os parágrafos 3º, 4º e 5º do mesmo dispositivo. Antes da alteração, concedia-se isenção de contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social que realizassem, dentre outros requisitos, a promoção da assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes. Com a alteração promovida pela Lei nº 9.732/98, a entidade só seria beneficente se a assistência social fosse promovida gratuitamente e em caráter exclusivo às pessoas carentes, em especial crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.

Na parte em que acrescentou os parágrafos, veio ratificar nos parágrafos 3º e 5º que a assistência social beneficente seria aquela que fosse prestada gratuitamente através de benefícios e servi-

ços a quem dela necessitasse, considerando ainda como assistência social beneficente a oferta e efetiva prestação de serviços de pelo menos 60% (sessenta por cento) ao Sistema Único de Saúde. No parágrafo 4º, foi imposta a obrigação de que qualquer descumprimento a requisitos legais ensejaria o cancelamento da isenção.

Além do art.1º da Lei nº 9.732/98, foi objeto de arguição de inconstitucionalidade os arts.4º, 5º e 7º. O art.4 condicionava a “isenção” às entidades sem fins lucrativos educacionais e de saúde que não praticassem de forma exclusiva e gratuita o atendimento a pessoas carentes na proporção do valor das vagas ofertadas integral e gratuitamente, desde que outros requisitos legais também fossem atendidos. Já o art.5 tratava que a aplicação dessa exigência seria a partir de 1º abril de 1999, ocasião em que, qualquer desrespeito à lei, resultaria na perda do direito à exoneração tributária.

Em resumo, o objetivo da Confederação, ao figurar como parte interessada na ADI, era questionar os dispositivos legais da Lei nº 9.732/98 que alteraram a noção conceitual de entidade beneficente de assistência social do art.195, §7º da Constituição Federal, modificando sua essência e vinculando seu conceito à comprovação de requisitos legais amparados por legislação material e formalmente inconstitucionais.

Segundo a requerente, a inconstitucionalidade formal decorreria do fato de as Leis nºs 8.212/91 e 9.732/98, sendo leis ordinárias, não constituírem instrumentos normativos aptos a regulamentarem a norma do art.195, §7º, da Constituição Federal, pois, ao tratar-se de exoneração advinda do texto constitucional deveria ser interpretada como norma imunizante, a qual, por tal motivo, observaria a determinação do art.146, II, que impõe às limitações ao poder de tributar a regulamentação por lei complementar.

Na falta de lei complementar, argumentou a promovente que só poderiam ser exigidos os requisitos do art.14 do Código Tributário Nacional relativo a impostos, pois este foi o entendimento quando do advento da Lei nº8.212/91.

A inconstitucionalidade material, por outro lado, seria verificada quando da ofensa destes dispositivos legais aos arts. 195, §7º; 196; 197; 199, “caput”; 203; 204, I, II e IV do texto constitucional. Todos os artigos tratam do conteúdo da assistência social, em que esta é realizada tanto por entidades privadas sem fins lucrativos e por entidades filantrópicas, dois conceitos que não se confundem.

A Confederação interessada defendia, contudo, que nem a lei complementar, não obstante sua competência para regulamentar limitações ao poder de tributar, poderia restringir o alcance da imunidade tributária da assistência social, isso porque a própria Constituição direciona a exoneração constitucional às entidades beneficentes e não às filantrópicas.

Para a requerente, o que distinguiria uma da outra eram os fins almejados: a beneficente seria a entidade que não tem fins lucrativos e desempenha suas atividades em benefício de outrem, visando o interesse alheio. A filantrópica seria caracterizada por uma instituição que realiza suas atividades em benefício de outrem com o dispêndio de seu patrimônio.

Conclui a Confederação que o gênero é entidade beneficente, do qual a filantrópica é espécie e afirma que o art.195, §7º protegia o gênero, mas destaca que as entidades do setor de saúde eram diferenciadas, ou seja, filantrópica e sem fins lucrativos não teriam características comuns, mas ambas receberiam, na forma do §1º do art.199, o mesmo tratamento na contratação com o Poder Público.

Além disso, a Confederação sustentava que as entidades que já gozavam do benefício antes do advento da Lei nº 9.732/98 não deveriam ser afetadas com a restrição da condição de entidade beneficente instituída pela novel legislação, pois esta só poderia alcançar as entidades que se constituíssem após sua vigência, de modo que não fosse ofendida a segurança jurídica.

À época, a Presidência da República foi intimada a prestar esclarecimentos e alegou a ilegitimidade parcial da Confederação, visto seu interesse estar relacionado apenas à área da saúde. Argumentou ainda que a decisão que havia concedido a liminar havia sido contraditória por defender que a Lei nº9.732/98 apresentaria vício de forma, por ser lei ordinária, e depois por conceder liminar mantendo a redação original da Lei nº8.212/91, que também é ordinária. Entendeu ainda que as entidades filantrópicas da saúde não se assemelhavam às entidades filantrópicas de assistência social e que o art.195, §7º, por não indicar a observância expressa da lei complementar, reportava-se à lei ordinária, o mesmo entendimento do Congresso Nacional.

Na ADI 2028-5, foi concedida medida liminar que entendeu pela suspensão dos artigos da Lei nº9.732/98 que modificaram o conceito de entidade beneficente de assistência social, determinando inclusive o cancelamento do benefício às instituições que desrespeitassem as novas exigências legais. Como a ação havia sido ajuizada em período de recesso da Corte, a apreciação da medida liminar foi dada em caráter monocrático pelo Ministro Marco Aurélio, tendo sido levada a Plenário

depois que foram colhidas as informações da Presidência e do Congresso Nacional. Após tais esclarecimentos, os autos foram encaminhados para relatoria do Ministro Moreira Alves.

3.2 A sessão de 04/06/2014: O (pré) julgamento da ADI 2028-5

Certo é que os dispositivos legais objeto da ADI 2028-5 não mais estão em vigência, considerando a alteração da Lei nº8.212/91 pela Lei nº12.101/2009, regulamentada pelo Decreto nº7.237/2010 e posteriormente pelo Decreto nº8.242/2014, o que resultaria na perda do objeto da ADI.

Os requisitos que eram exigidos pela Lei nº8.212/91 para que a entidade beneficente de assistência fosse considerada imune ao pagamento das contribuições destinadas à Seguridade Social foram alterados pela Lei nº12.101/2009 e isso faria com que a ADI perdesse o seu objeto que era a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº9.732/98, que alteravam o art.55 da Lei nº8.212/91. Sem este, não havia o que se falar em inconstitucionalidade.

Por esse motivo, a Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços apresentou, em 05/08/2010, uma petição requerendo o conhecimento da ADI como se ADPF fosse, face ao princípio da subsidiariedade processual, pois, como ADPF, o caso poderia ser enfrentado em razão dos dispositivos objeto da primeira demanda terem sido revogados. Com isso, se aceita fosse como ADPF, a ofensa aos preceitos fundamentais era clara, principalmente a dignidade humana e a tentativa de se reduzir as desigualdades sociais, pois caso o Supremo tivesse rejeitado o julgamento sob a alegativa de que a ação havia perdido seu objeto com a revogação dos dispositivos legais inicialmente atacados, as entidades continuariam a viver na insegurança jurídica.

Assim, a Corte Suprema apenas analisou a petição apresentada em 05/08/2010 na sessão plenária de 04/06/2014. Até este julgamento, considerava-se como entidade beneficente de assistência social todas aquelas que conseguissem promover o assistencialismo aos mais necessitados e que conseguisse demonstrar que o objetivo não era o lucro, mas sim a promoção de direitos sociais àqueles desamparados socialmente, tudo isso através da certificação da filantropia da Lei nº 12.101/2009. Por outro lado, a forma própria para tratar desta imunidade continuava sendo a lei ordinária, visto a restrição do Código Tributário Nacional aos impostos.

A fim de pôr um fim na celeuma, o plenário reuniu-se e decidiu julgar a ADI 2028-5 com outras três ações diretas de inconstitucionalidade (ADI 2036, ADI 2621, ADI 2228) todas de relatoria

do Ministro Joaquim Barbosa e mais um Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida (RE nº566.622/RS) de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tendo em vista que todas as demandas tratavam da problemática relativa à correta regulamentação do art.195, §7º, da Constituição Federal, se por lei ordinária ou por lei complementar, se, com a regulamentação, havia apenas inconstitucionalidade formal ou material ou as duas.

O relator, Ministro Joaquim Barbosa, rejeitou a preliminar suscitada pela Advocacia Geral da União de não se conhecer da ADI sob o argumento de os dispositivos objeto da querela terem sido alterados e até revogados por legislação posterior, mas não acolheu o entendimento apresentado pela Confederação interessada quando do oferecimento de uma petição em agosto de 2010 em que se requereu, em nome da fungibilidade das ações constitucionais, a substituição da ADI por ADPF.

O ministro destacou que não obstante a Lei nº12.101/2009 ter sido publicada quando ainda se tinha como objeto litigioso da ADI as Leis nºs 8.212/91 e 9.732/98, o cerne da questão continuava sendo o mesmo. Como já frisado, a problemática residia na interpretação do final do art.195, §7º, pois o legislador infraconstitucional havia tratado da exoneração tributária através de leis ordinárias e isso se deu sucessivamente.

Para ele, o vício formal alegado na ADI sempre foi uma argumentação fraca para a definição de critérios relativos à imunidade tributária, mas ressaltou que a análise da norma constitucional do art.195, §7º deve ser feita em conjunto com o corpo da Constituição, e qualquer interpretação isolada deveria ser rejeitada, o que levaria à conclusão de que a regulamentação desse dispositivo só poderia ser possível por lei complementar nos termos do art.146, II. Não deu, por sua vez, a solução como fez o Ministro Marco Aurélio no seu voto de relatoria do Recurso Extraordinário nº 566.622, proferido na mesma sessão de julgamento dessa ADI.

Asseverou o relator que três critérios deveriam ser observados quando do reconhecimento da imunidade assistencial do art.195, §7º: a natureza beneficente da entidade com a ausência de fins lucrativos entre os gestores, diretores e participantes da instituição; a dedicação às atividades de assistência social e as observâncias definidas em lei.

Acrescentou que o conceito de assistência social era o que estava estampado no art.203 da Constituição Federal, ressaltando que o que caracterizava uma ação ser de assistência social era a prestação dos benefícios e serviços ser universal (ser prestada a quem dela necessitar) e ser inde-

pendente de contribuição. Nesse sentido, observou que as imunidades do art.150, VI, “c” e do art. 195, §7º não condicionavam as entidades a prestarem serviços gratuitos.

Importante é destacar que a gratuidade não pode ser vista como a impossibilidade da entidade cobrar por alguns serviços, principalmente de quem possa pagar, tendo em vista que toda a renda auferida pela instituição vai ser revestida nos fins institucionais e a imunidade só é reconhecida neste sentido. A gratuidade como critério de reconhecimento da assistência social reflete-se na impossibilidade de só gozar das ações sociais quem tiver contribuído para o financiamento de tais políticas. A contrapartida pecuniária, lembrando novamente, é requisito da previdência social, um dos ramos da Seguridade Social.

Ao final, o Ministro Joaquim Barbosa, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na inicial da ADI 2028-5, protocolada, ressalte-se, em 13 de julho de 1999, declarando inconstitucionais os art.1, 4, 5 e 7 da Lei nº9.732/98, que restringiam o conceito de entidade beneficente de assistência social. Acompanharam o voto do relator, os Ministros Cármen Lúcia e Luís Roberto Barroso, tendo os autos sido remetidos com vistas ao Ministro Teori Zavascki, que devolveu os autos em 25 de março de 2015 para que então seja dado continuidade ao julgamento.

Destarte, espera-se que o Judiciário, guardião da Constituição Federal, interprete os dispositivos constitucionais levando em consideração os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, dos quais se extraem a dignidade humana e o mínimo vital como alicerces que fundamentam a constituição de entidades privadas sem fins lucrativos que se preocupem na promoção da assistência social, na efetivação dos direitos sociais aos mais necessitados.

Deve-se atentar que, quando o Supremo Tribunal Federal interpreta e vai de encontro aos enunciados de ordem infraconstitucional, não há hipótese de ativismo judicial, fenômeno em que o magistrado, eventualmente, pode desconsiderar o significado da norma imputado pelo legislador (BARROSO, 2010), mas há uma concretização do texto constitucional, em respeito à soberania popular do constituinte, da dignidade da pessoa humana e dos objetivos da República, os quais, para serem um dia alcançados precisam contar com o apoio de entidades que se comprometam a efetivar os direitos fundamentais básicos do povo brasileiro, principalmente da parcela mais carente.

Interpretar norma constitucional que proíba a tributação de entidades que promovam a assistência social é atividade que requer, acima de tudo, a observância do fundamento da dignidade da pessoa humana, valor-guia das políticas assistenciais que tenham como objetivo a promoção do

bem àqueles que são prejudicados com a desigualdade social e não conseguem ter acesso aos serviços que lhe possam garantir o usufruto de uma vida digna.

A consciência de que este instrumento é necessário aos mais necessitados deve ser compartilhado por toda a sociedade: Estado, mercado, iniciativa privada e demais organizações a fim de que se concretizem os objetivos republicanos e se proteja a dignidade da pessoa humana, fundamento das primeiras liberdades e do mínimo existencial.

CONCLUSÃO

Diante do que aqui foi exposto, percebe-se que a Constituição Federal de 1988 protege a assistência social da tributação de impostos e de contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social visando, desta forma, estimular a atividade prestada pelas instituições que promovem o assistencialismo social.

Nesta parte específica da imunidade assistencial, analisou-se os dois dispositivos constitucionais que dela tratam: art.150, VI, “c” e art.195, §7º. Em ambos, tentou-se delimitar o que tem sido palco de divergências doutrinárias e jurisprudenciais, mas resumiu-se basicamente que a entidade que promova a assistência, para ser considerada imune, não pode ter fins lucrativos e deve reverter todo o produto auferido nos fins institucionais.

Ponderou-se que o que pode gerar maiores dificuldades interpretativas são os requisitos legais exigidos para que a entidade seja imune. Com relação à imunidade dos impostos, as exigências legais estão previstas no art.14 do Código Tributário Nacional, o qual, seguido pela instituição, garantirá o benefício constitucional. Todavia, com relação às contribuições destinadas à Seguridade Social, observou-se outras obrigações contidas inicialmente na Lei nº 8.212/91 e atualmente na Lei nº 12.101/2009, ambas regulamentando o §7º do art.195 da Constituição, tendo sido este o problema maior enfrentado no presente trabalho.

Analisou-se especificamente a ADI 2028-5 que foi protocolada em 13 de julho de 1999 e ainda se encontra pendente de julgamento final, haja vista que os autos, que estavam com vistas ao Ministro Teori Zavascki, retornaram em 25 de março de 2015 para o plenário.

O Ministro Joaquim Barbosa, enquanto relator do caso, não deu ainda a solução legislativa para o art.195, §7º: se a lei complementar é o veículo normativo competente, a Lei nº 12.101/2009 não poderia regular a imunidade assistencial das contribuições sociais. Talvez o que fosse possível,

seria o acréscimo de dispositivos (incisos ou parágrafos) que tratassem do procedimento relativo à análise da filantropia, de modo que fosse compatibilizado a interpretação dada no Recurso Extraordinário 566.622/RS, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que entendeu que enquanto não fosse editada a Lei Complementar competente, o art.14 do CTN seria o dispositivo hábil a exigir os requisitos para a entidade ser imune ao pagamento das contribuições sociais.

Entretanto, como já apresentado, o art.14 do CTN, além de tratar apenas de impostos, traz os requisitos para a instituição não ter fins lucrativos, o que vale para os impostos, mas para que ela seja beneficente/filantrópica, ela deve comprovar mais requisitos. Entende-se assim que ao art.14 sofra alteração para tratar tanto de impostos como de contribuições sociais, tendo ainda um dispositivo específico para abordar o procedimento de reconhecimento da filantropia.

Com o pré-julgamento da ADI 2028-5, já é possível verificar os caminhos que serão trilhados para quem pretende prestar a assistência social em parceria com o Poder Público, ao ter sido considerado que o conceito de assistencialismo não precisa ser regulamentado, visto a definição constar no texto constitucional: política que não exige prévia contribuição e dela pode usufruir quem precisar, quem se encontre em situação de desvantagem social.

Conceber o assistencialismo social no Estado Democrático de Direito é entender que sua promoção só se faz possível se construída uma parceria entre Poder Público e iniciativa privada, que possa ter em contrapartida o não pagamento de tributos (impostos e contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social) como uma forma de estímulo para o exercício das políticas assistenciais, mas, ao mesmo tempo, deve observar as condicionantes legais para que não sejam beneficiadas entidades que se utilizem de recursos públicos, quando do contrato de gestão, para aplicarem em outras finalidades.

Conclui-se que esse assistencialismo só se faz possível com a conscientização moral de todos os envolvidos na consecução de tais políticas, tendo em vista que todos saem ganhando: Poder Público funciona como gestor e repassa a execução para a iniciativa privada, que não deve ter fins lucrativos próprios do mercado; com maior acesso ao amparo social, a consequência é se ter menores desigualdades sociais, o que permite se pensar em atingir um patamar de desenvolvimento nacional, mas isto só se torna possível com a colaboração de todos os envolvidos neste desiderato e, especificamente, com a proteção às entidades privadas que promovem a assistência social àqueles que dela precisam, que, por não possuírem condições econômicas não podem nem ser tributados, mas devem

receber o amparo social para que se concretize o epicentro hermenêutico das políticas assistenciais do Estado Democrático de Direito: a dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed., 8 tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.

BARROSO, Luis Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. In: SILVA, Christine Oliveira Peter da. CARNEIRO, Gustavo Ferraz Sales. Controle de constitucionalidade e direitos fundamentais. Estudo em homenagem ao Prof. Gilmar Mendes. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.241-254.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

DANIEL, Eduardo Carestiato. **Liberdade de educação e imunidade tributária no modelo de Estado subsidiário**. Rio de Janeiro: Carestiato, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Schubert de Farias, e MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MESTRINER, Maria Luiza. **O Estado entre a filantropia e a assistência social**. São Paulo: Cortez, 2001.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 4.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PEREIRA, Eduardo de Rezende Bastos. **A regulamentação do artigo 3º da LOAS - Lei Orgânica da Assistência Social - Lei nº 8.742 de 07 de dezembro de 1993- e suas possíveis implicações na imunidade das contribuições para a seguridade social**. In: PAES, José Eduardo Sabo (org). Terceiro setor e tributação. Brasília: Fortium, 2006. p.29-48.

RODRIGUES, Denise Lucena. A **imunidade como limitação a competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.