

**XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO  
CONPEDI BUENOS AIRES –  
ARGENTINA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**EDGAR GASTÓN JACOBS FLORES FILHO**

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

**Diretoria - CONPEDI**

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

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

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

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

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

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

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

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

**Conselho Fiscal:**

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

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

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

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

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

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

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

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

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

**Comunicação:**

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

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

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

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

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

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

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

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

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

**Eventos:**

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

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

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

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

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Edgar Gastón Jacobs Flores Filho; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-805-9

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

Tema: Derecho, Democracia, Desarrollo y Integración

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XII Encontro Internacional do CONPEDI Buenos Aires – Argentina (2: 2023 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# **XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BUENOS AIRES – ARGENTINA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

Mais uma vez nos encontramos num evento internacional de pós graduação, desta feita na terra de nossos irmãos argentinos; repetindo o sucesso consagrado em Santiago do Chile em 2022. Buenos Airas. Com seus famosos restaurantes de parrilha e e admirável acervo arquitetônico servindo como pano de fundo para muita discussão e aprendizado. Coincidentemente o período da conagração acadêmico se desenrolou às vésperas do 1º turno da eleição presidencial argentina onde mais uma vez - após 40 (quarenta) anos de retorno após período de arbítrio -a democracia se mostraria com toda sua pujança sem embargo da disputa polarizada. De nossa parte, o GT de tributário revelou-se surpreendente sobretudo por conta da tramitação da reforma tributária (PEC n.º 45), no âmbito do Senado Federal, após perpassar e ser aprovada, com pequenos ajustes na proposta original na Câmara de Deputados. Não se vê, na seara tributária, tão considerável tentativa de alteração de mudança na tributação sobre o consumo há décadas. Tal fato ocorre justamente pelos múltiplos interesses envolvidos numa verdadeira disputa teórica entre quem ganharia com a reformulação pretendida (setor da indústria e comércio) e quem perderia (setor de serviços). No mais, mesmo o equilíbrio e pacto federativo deveria ser repensado se vingada a modificação de competências com a supressão de impostos e contribuições paralela à inovação do que se denominou imposto sobre valor agregado partilhado entre União, Estados e Municípios. Os trabalhos mais uma vez se mostraram à altura da profícua e sempre crescente pesquisa em direito tributário no Brasil. Boa leitura a todos!

# **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO PARA AS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR ATUAREM NA CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS NO ESTADO BRASILEIRO**

## **TAX IMMUNITY AS A PROMOTIONAL INSTRUMENT FOR THIRD SECTOR INSTITUTIONS TO ACT IN THE IMPLEMENTATION OF SOCIAL RIGHTS IN THE BRAZILIAN STATE.**

**Etides Yuri Pereira Queirós <sup>1</sup>**

### **Resumo**

A presente pesquisa desenvolvida sob o método cartesiano e modelo bibliográfico, tem como temática central a função da imunidade tributária para as instituições do Terceiro Setor. Assim, será abordado a imunidade como instrumento de fomento da sociedade civil organizada para atuar na concretização dos Direitos Sociais. Atualmente, reconhecida como Terceiro Setor no Estado, a sociedade civil organizada tem por finalidade concretizar os direitos sociais nos Estados Modernos. Desde o início do século XX, mais precisamente em 1917 com a Constituição de Weimar, os direitos sociais passaram a ser finalidades de persecução obrigatória pelo Estado Democrático de Direito. Todavia, essa atividade possui custo, razão pela qual será defendido que o legislador constituinte, ao conceder a imunidade tributária a essas instituições, buscou desenvolver a atividade filantrópica no Estado Brasileiro com o viés de que, ao lado do Estado, essas instituições pudessem concretizar os direitos sociais no Estado Brasileiro garantindo o mínimo existencial e o princípio da igualdade entre seus cidadãos.

**Palavras-chave:** Constituição, Direitos sociais, Terceiro setor, Imunidade, Organização social

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The present research, developed under the Cartesian method and bibliographic model, has as its central theme the function of tax immunity for Third Sector institutions. Thus, immunity will be addressed as an instrument for promoting organized civil society to act in the implementation of Social Rights. Currently, recognized as a Third Sector in the State, organized civil society aims to implement social rights in Modern States. Since the beginning of the 20th century, more precisely in 1917 with the Weimar Constitution, social rights have become obligatory purposes of pursuit by the Democratic State of Law. However, this activity has a cost, which is why it will be argued that the constituent legislator, by granting tax immunity to these institutions, sought to develop philanthropic activity in the Brazilian

---

<sup>1</sup> doutor e mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia, pós-graduado em Direito Tributário e Direito Previdenciário pela Universidade Cândido Mendes, secretário-Geral da Comissão Especial do Terceiro Setor OAB/BA

State with the bias that, alongside the State, these institutions could implement the social rights in the Brazilian State guaranteeing the existential minimum and the principle of equality among its citizens.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Constitution, Social rights, Third sector,, Immunity, Social organization

## 1. INTRODUÇÃO

Para desenvolvimento do presente trabalho, é uma realizada pesquisa bibliográfica, formulada através do método cartesiano, ou seja, abandonando qualquer verdade já estabelecida sobre o tema e partindo da análise de cada elemento ensejador da formação de opinião com a finalidade de construir o pensamento abordado nesse texto.

Isto posto, esse trabalho almeja defender que as organizações sociais, na sociedade contemporânea, são mecanismos mais céleres, eficazes e eficientes para dirimir as desigualdades sociais no Estado Brasileiro.

Assim, o trabalho se inicia com a formulação do pensamento que ensejou a criação do Estado Moderno e, por conseguinte da sociedade.

Nesta senda, passando desde as revoluções burguesas do século XVIII, que culminaram nas bases para o pensamento constitucional moderno e, posteriormente, na estruturação da conhecida constituição de Weimar de 1917. É a partir dela que o pensamento constitucional moderno incorpora a dimensão dos Direitos Sociais como direitos fundamentais a serem prestados pelo Estado, designando novos paradigmas à sua formação e estruturando os alicerces do que seria compreendido como sociedade contemporânea.

Nesse contexto, sob a perspectiva sociológica, a sociedade foi dividida em três partes. O Estado, com a função de cumprir as finalidades sociais estipuladas na Carta Magna, a indústria, pessoa jurídica de direito privado formadora do capital e o Terceiro Setor que é a sociedade civil organizada, pessoa jurídica de direito privado, mas sem finalidade lucrativa com objetivo primordial de responsabilidade social.

Nessa linha, apresenta-se o conceito de sociedade civil organizada que, atualmente, é apresentada como o Terceiro Setor dentro de um Estado de Direito de acordo com a sua perspectiva sociológica.

Com isso, busca apresentar e definir como objeto central do trabalho: as organizações sociais e sua função na concretização dos direitos sociais.

Dessa forma, salienta-se que as organizações sociais nada mais são que sociedades civis organizadas, formalizadas como pessoas jurídicas de direito privado na modalidade de associações ou fundações que apresentam como finalidade a atuação autônoma, ou em parceria com o Estado, contendo o objetivo de atuar diretamente na concretização dos direitos sociais.

Ultrapassada a apresentação dos conceitos norteadores do presente estudo, parte-se para conceituar o instituto da imunidade tributária. Isto porque, será defendido que a imunidade tributária foi a benesse constitucional atribuído as organizações sociais como forma de fomentar suas atividades e, assim, desenvolvê-las.

Nesse espeque, intenta-se defender que a imunidade tributária seja um direito subjetivo dessas instituições e que o tributo não recolhido deva ser revertido para seu objetivo social, como contrapartida estatal pelo trabalho por elas desenvolvido em prol de toda a coletividade.

Nesse caminho, apresenta-se ainda a imunidade tributária e sua conceituação segundo a doutrina, concluindo que a imunidade tributária é uma regra constitucional de imposição negativa ao poder de tributar, veiculado em sede constitucional.

Dessa forma, o legislador constituinte buscou excluir do legislador infraconstitucional os fatos e atos jurídicos considerados de maior relevância para a sociedade, dentre estes a incidência tributária das organizações sociais, afastando qualquer possibilidade de tributação.

Por fim, adentra-se a respeito da imunidade específica incidente sobre as organizações sociais. Desta forma aborda-se dois debates essenciais. Primeiro a não aplicabilidade imediata da imunidade incidente sobre o imposto Sobre Serviço - ISS, para as organizações sociais que atuam em substituição à atividade estatal, desrespeitando claramente o previsto no artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal, uma vez que chega-se ao absurdo de que para que as organizações sociais que atuem por intermédio de contrato de gestão ou de contrato administrativo, tenham que se qualificar no município ou estado em que irão desenvolver a atividade, momento no qual é atestado que a instituição é uma organização social obedecendo a todos os requisitos constitucionais e infraconstitucionais para isso, sendo, muitas vezes, essa qualificação mais rigorosas até que as normas constitucionais e infraconstitucionais para a concessão da imunidade, e, ainda sim, o município cobra Imposto Sobre Serviço da organização social.

Ademais, a insistência do legislador federal em querer cobrar a Contribuição sobre a Seguridade Social das organizações sociais, antes prevista pela Lei Ordinária 12.101/2009 e atualmente pela Lei Complementar 187/2021, ambas, desnecessárias, pois da mesma forma que o artigo 150, inciso VI, alínea c, é regulado pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 14, não há motivo para que a imunidade sobre a Contribuição para a Seguridade Social prevista no artigo 195, parágrafo sétimo da

Constituição Federal também não deveria ser, uma vez que o Código Tributário Nacional foi recepcionado como Lei Complementar e regula a imunidade tributária.

Pugnando, por fim, que a Lei do Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social - CEBAS, Lei Complementar 187 é apenas mais uma tentativa de obstar o direito das Organizações Sociais ao benefício constitucional da imunidade tributária, quando esta atua em substituição as funções estatais de no cumprimento da finalidade do Estado.

## 2. TERCEIRO SETOR: A SOCIEDADE CIVIL ORGANIZADA COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS

O Estado Moderno, e por conseqüente o conceito de sociedade como entendemos, somente pode ser analisado a partir de uma exposição de correlação obrigacional entre o Estado e o seu cidadão, uma verdadeira relação sinalagmática de direito e obrigações.

Segundo a referida compreensão, notadamente contratualista na perspectiva do Estado Moderno, ele se funda como resultado da utilização da liberdade individual dos seres humanos por ele abarcados, na pactuação em prol do seu convívio em sociedade. Desse modo, o homem renuncia parcialmente da sua liberdade individual vinculada ao estado de natureza, em prol da constituição enquanto membro de uma coletividade, sujeito, então de direitos e garantias, através de vínculos obrigacionais recíprocos.

A formação do Estado moderno é debatida por inúmeros autores ao longo da história. O presente trabalho alia-se, assim, a compreensão de Estado como resultado de um contrato social, decorrente da vontade humana de organizar-se enquanto uma comunidade propriamente dita, em determinado momento histórico, sujeitando-se às vontades coletivas.

Nesse contexto, sendo o Estado a decorrência de um contrato, impõe-se, precipuamente, que tal relação tenha caráter de reciprocidade. A observância e manutenção dos direitos gerais pelo Estado deve, necessariamente, ser correlacionada com a obediência e cumprimentos dos deveres pelos cidadãos, sob pena de utilização do monopólio do poder coercitivo do Estado contra o cidadão, a fim de garantir o contexto de ordem e segurança jurídica e pessoal que figura como fundamento último da sua criação. Tais obrigações são expressas na forma de leis.

Assim, se existem obrigações emanadas dessa relação as quais são submetidos os cidadãos, a exemplo da compulsoriedade de adimplir os tributos e a obediência dos deveres legais, existem, também, direitos mínimos que devem ser assegurados a este pelo Estado, que se não tutelados, podem e devem ser buscados pelos titulares no seio da própria sociedade civil.

Desta forma, ante o reconhecimento da historicidade inerente aos direitos e obrigações em geral, a mutação das dinâmicas sociais, decorrentes da globalização, de conflitos de classe, desenvolvimento de novas tecnologias, crises econômicas, entre outros fatores sociais que implicam na criação ou remodelação de direito e obrigações, pode-se compreender que a ocorrência de aperfeiçoamentos, ao longo do tempo, quanto aos direitos e obrigações dos cidadãos nas sociedades complexas.

A relação do cidadão com o Estado é compreendida, então, como dialética. A eficácia desses direitos, então, sobretudo daqueles exigíveis pelo cidadão em face ao Estado, torna-se uma questão jurídica profundamente em voga, uma vez que a sua garantia passou a constituir-se como elemento intrínseco da formação da sociedade sob a sua égide.

Pode-se afirmar que as grandes Revoluções Burguesas do século XVIII trouxeram ao mundo a derrocada do Estado Absolutista e a instituição de uma nova forma de Estado pautada nas premissas dos ideais Iluministas, enunciadas pela Liberdade, Igualdade e Fraternidade, as quais passaram a constituir, na Era Moderna, os fundamentos do chamado Estado Democrático de Direito.

Para Sarlet, Marinoni e Mitidieri, “A era do constitucionalismo moderno, desde o paradigma das constituições escritas elaboradas pelos Estados norte-americanos, culminando na Constituição Federal de 1787, atingiria o início de sua escalada, quando da promulgação, na França, da Declaração do homem e do Cidadão, em 1789”(2022. p. 47).

Os princípios formulados pelas revoluções Americanas e Francesa conduziram a observância de normas legais e ao fim do autoritarismo, em prol da garantia de liberdades individuais. Tais movimentos perfizeram a construção do pensamento constitucional moderno. Desde a Constituição Francesa, o texto constitucional, foi sendo gradativamente evoluído para se adequar às realidades sociais e econômicas dos Estados de Direito em cada época.

Assim como na construção do pensamento humano, cujo fito fora a formação de sociedades complexas e, por conseqüência, um Estado, as Constituições também

foram matéria de evolução gradativa na busca pela adequação dos conflitos sociais emergentes, bem como, os Direitos Fundamentais que viriam a ser incorporados a ela, constituindo-se de dimensões, quando cada marco histórico incorporava uma nova dimensão aos direitos fundamentais já previstos anteriormente.

Nesse momento histórico, fala-se de Direitos Fundamentais de Primeira Dimensão, designados como meios de imposição do cidadão em face à atuação do Estado, decorrentes das compreensões jurídicas advindas das Revoluções Francesa e Estadunidense, desencadeando novas perspectivas constitucionalizantes dos direitos dos sujeitos então reconhecidos como cidadãos. Seu cerne encontra-se na instituição de normas proibitivas à atuação do Estado com o intuito de efetuar a preservação dos direitos estritos à liberdade e segurança do cidadão.

Posteriormente, as mudanças das dinâmicas sociais ocorridas na Revolução Industrial implicaram em severas reações sociais contra a atuação deletéria das articulações empresariais, culminando na formação de lutas coletivas pelo que seriam compreendidos como direitos de segunda dimensão, em uma sociedade marcada pela expansão do consumo e reificação humana através dos excessos acarretados pelas dinâmicas de trabalho então impostas.

Novas mudanças no pensamento constitucional se apresentam, como decorrências de asseguramento desses direitos, inclusive como meio de pacificação e estabilização social em face aos conflitos ocorridos na época. A Constituição de Weimar em 1917, figura como marco normativo na revolução do pensamento constitucional, uma vez que foi o momento no qual são normatizados no seio constitucional os direitos inerentes à igualdade, de modo que estes são apresentados como fundamentos obrigatórios de persecução pelo próprio Estado.

O Estado adota, nesse ínterim, postura intervencionista quanto às relações privadas, estabelecendo limites objetivos acerca do exercício de poder do homem em relação ao homem, adotando um caráter intervencionista, inclusive no âmbito econômico.

Dessa forma, buscou atuar diretamente para resolver ou, no mínimo, dirimir os problemas sociais em seus limites geográficos, passando, assim, não só a efetuar a disponibilização de serviços básicos, como também, a reconhecendo e almejando a oferta de condições mínimas de sobrevivência, que posteriormente seriam chamadas de “mínimo existencial”, enquanto decorrência dos direitos de dignidade em prol de todos os seus cidadãos.

Para tanto, o vínculo obrigacional imposto contra o Estado passou a demandar a realização de ações concretas em prol da realização dos direitos sociais, constituindo, assim, os Direitos Fundamentais de Segunda Dimensão ou Direitos Sociais.

Embora incorporados ao texto constitucional brasileiro contido na Carta Cidadã de 1988, o Brasil enfrenta, historicamente, graves desequilíbrios que agravam a já custosa efetividade desses direitos. Como consequência, o Estado Brasileiro ainda está aquém de uma realidade que possa proporcionar o mínimo existencial aos seus cidadãos enquanto garantida dignidade da pessoa humana elementar, mas distanciada de grande parte da população.

É, nesse cenário, que principalmente na última década, as instituições de organização da sociedade civil, mesmo sendo instituições privadas, seja de forma direta ou em parceria com o Estado, passaram a atuar no intuito de efetuar políticas sociais visando alcançar uma atuação mais ampla na consecução da realização de Direitos Sociais.

Para Nhorara, o “setor público não estatal também é chamado terceiro setor. Trata-se de expressão norte-americana (*third sector*), que designa o conjunto de entidades da sociedade civil, sem fins lucrativos, que desenvolvem atividades de relevância pública” (2017, p.637).

Paes, Valle e Santos, ainda complementam salientando “que o Terceiro Setor é reconhecido a partir da intervenção da sociedade civil organizada, onde atua para atender direitos essenciais” (2017, p. 161).

Todavia, há de ir mais além. O terceiro setor pode ser compreendido como a sociedade civil organizada para um fim em comum. Expressados em forma de pessoa jurídica por intermédio de associações ou fundações, o terceiro setor visa organizar um grupo de pessoas em prol de uma finalidade comum, que, muitas vezes, substitui a ação do Estado na busca pela efetivação de direitos.

Assim, dentro do espectro do terceiro setor, atuam as organizações sociais que se destinam a atuar para dirimir os problemas sociais, sendo, efetivamente instituições filantrópicas que atuam, principalmente na área de saúde, educação e assistência social.

Trata-se, desse modo, de instituições cuja atuação implicam em melhorias significativas da vida da população por elas atendidas, de forma que o impacto social comunitário decorrentes das suas atividades implicam em mudanças reais na realidade de pessoas que têm seus direitos básicos alijados pela omissão de um Estado que

assume o compromisso de efetivação de direitos, mas não consegue atender as necessidades decorrentes das desigualdades sociais nele existentes.

Nesse cenário, apesar de ser responsabilidade do Estado a efetivação dos direitos sociais como uma das obrigações sinalagmáticas que o indivíduo teria direito pelo “contrato social” firmado tacitamente ao nascer, a prática social ensina que sozinho, o aparato governamental tem se mostrado incapaz de solucionar os problemas das desigualdades sociais, passando a necessitar e mais, apoiar as organizações sociais para que, em conjunto, pudessem enfrentar esse problema.

Assim, apesar de entender que a sociedade civil organizada remete a sua existência desde os primórdios da existência da própria sociedade, denota-se que as organizações sociais se expandiram, e muito nos últimos anos, principalmente nas últimas décadas, em especial, nas áreas de saúde, educação e assistência social, áreas mais carentes nos Estados em desenvolvimento, inclusive no Estado Brasileiro.

Salienta-se ainda, que além de atuar diretamente dirimindo problemas sociais, as organizações sociais ainda atuam em consonância com as instituições públicas agindo ora como seu substituto, ora em coparticipação que além de atuar diretamente na redução da desigualdade social, sendo ainda mais eficiente, célere e transparente na sua atuação.

Assim, busca-se com esse trabalho defender a atuação das organizações sociais, é a forma mais eficaz atualmente para a concretização dos direitos sociais no Estado Brasileiro.

### 3. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Explanadas a formulação dos direitos sociais e sua relação com os paradigmas do Estado decorrentes da efervescência do pensamento constitucional, a abordagem do tema exige breves considerações sobre imunidade tributária, enquanto meio de contenção do poder estatal de tributar. Poder este, como já exposto em trabalho anterior<sup>1</sup>, decorrente da concessão de prerrogativas ao Estado para a gerência da vida em coletividade. A isso se soma, a sua imprescindibilidade da aquisição financeira do ente público, em prol da concretização de direitos sociais, os quais ele próprio se obriga.

MisabelDerzi filia-se a essa compreensão, na medida em que trata a imunidade como supressão constitucional de competência impositiva a partir do reconhecimento de determinados pressupostos (1988, p. 206).

Em análise, contudo, o presente trabalho apresenta dissociação quanto aos conceitos abordados em relação à utilização da expressão “supressão da competência impositiva”.

Isto porque melhor compreensão acerca do poder de tributar o apresenta como pleno, o que é convalidado a partir da sua decorrência do exercício da função do legislador constituinte. Desse modo, uma melhor leitura acerca da competência tributária, a presente como resultado do Poder de Tributar, que detém limitações reais nos termos estruturados pela Constituição.

A consequência é ausência de equidade absoluta entre os conceitos de Poder de Tributar e competência tributária. Assim evidencia Queirós: “Enquanto aquele é pleno e exercido pelo legislador constituinte na elaboração da imposição tributária, este é derivado, e somente pode ser exercido nos moldes outorgados pela Carta Magna” (2020, p. 115).

O presente trabalho, então, desvincula o conceito de imunidade ao de uma supressão. Trata-se, em divergência, de anulação de competência tributária, de maneira que a imunidade figura como “mandamento negativo de imposição tributária veiculada pelo legislador constitucional sobre determinados atos, fatos ou pessoas” (QUEIRÓS, 2020, p. 127). A imunidade advém do texto constitucional originariamente, de modo a nem mesmo figurar como objeto de competência tributária, dentro da realidade constitucional apresentada em 1988.

Trata-se de exigência negativa de competência, estabelecida pelo legislador constitucional, na medida em que ele não retira o poder de tributar, mas sim sequer o concede, diante do preenchimento de determinados requisitos. Figura, então, como uma imposição negativa absoluta, prevista na Carta Magna, que abrange atos, fatos e pessoas explicitamente.

Nesta senda, o legislador constituinte, explicitamente, disse os atos, fatos e pessoas abarcados pela imunidade não deveriam ser tributados. Não se considera que a imposição tributária seja um simples resultado aritmético da soma da competência tributária menos as hipóteses de não incidência.

Verifica-se, portanto, que matéria de imunidade está adstrita à Constituição Federal. Por conseguinte, suas limitações ou destituições só poderiam ser realizadas a partir da utilização de prerrogativas igualmente constitucionais.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Ruy Barbosa Nogueira e José Wilson Ferreira Sobrinho adentram e ultrapassam o conceito de imunidade, destacando os efeitos das normas imunizantes. O primeiro trata, assim, da limitação ao poder impositivo através de exclusões de competência.

José Wilson Ferreira Sobrinho dispõe que “A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorgada ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado” (1996, p. 102).

São convergentes, então, no sentido de apresentarem as normas imunizantes como excludentes da competência das pessoas políticas para a instituição de tributos e. Nesse sentido, ocorre a criação de direitos subjetivos em favor dos beneficiários da imunidade. Como conseqüência, eles detém, então, a possibilidade de questionar ações de caráter tributário realizadas pelo Estado, em detrimento à norma imunizante.

Aliomar Baleeiro apresenta, ainda, acerca do conceito de tributação, a não-competência das pessoas políticas da federação quanto à imposição de ônus tributário para certos fatos e situações. Aqui, entende-se que o autor não contemplou a natureza subjetiva da imunidade. Dentre o rol de imunidades, algumas vezes, a exemplo da própria imunidade recíproca, o legislador prevê que o viés qualificador da imunidade é a pessoa a ser tributada e não apenas um fato ou ato jurídico.

Nota-se a existência de hipóteses em que a natureza subjetiva do paciente da norma imunizante pode ser determinante para a sua constituição, para além de possíveis atos, fatos e situações sujeitos à incidência da imunidade. Assim, como Baleeiro não trata sobre isso, entende-se que deixou uma lacuna no seu conceito ao delimitar as hipóteses de incidência da imunidade tributária.

O que se verifica, então, de todo o exposto é a aptidão da norma imunizante de destituir, em caráter constitucional, recorte da competência tributária do ente federativo. Nesta esteira, como já defendido, não se entende que a norma tributária efetue qualquer retirada de poder da competência tributária.

O legislador constitucional ao estabelecer a competência tributária designou as hipóteses de incidência tributária e, por consectário, as hipóteses de não incidência, as quais, veiculadas na Carta Magna, constituem-se de imunidades tributárias.

Isto posto, defende-se que sendo a competência tributária uma decorrência do Poder de Tributar, não existe qualquer redução em seu exercício pela norma de imunidade, mas, sim, ao executar o Poder de Tributar, o legislador constitucional definiu expressamente quais as competências tributárias das pessoas políticas e quais as hipóteses não tributáveis.

Para Mizabel Derzi, a doutrina coaduna ao apresenta as regras de imunidade como decorrências constitucionais diretas, que delimitam a competência ou prescrevem a incompetência dos entes políticos para criar a obrigação tributária, impondo restrições à atividade legislativa sobre os fatos especiais e determinados ali veiculados, distinguindo-se da isenção pelo fato de ser veiculado em sede constitucional(2010, p. 98).

#### 4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO MEIO DE FOMENTO ÀS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

A priori, cabe destacar que a qualificação de uma instituição como Organização Social, empenhada em ofertar assistência na área da saúde, educação ou assistência social à população brasileira, por meio da prestação de atendimentos médicos filantrópicos, realizados através de ações itinerantes, ou em parceria com o Estado de forma suplementar às suas ações, de acordo com a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário de 1967, recepcionado pela Carta Magna de 1988, na condição de Lei Complementar, por si só, já lhe deveria garantir a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea c, e 195, parágrafo 7º do mesmo diploma legal.

Por imperativo de sua natureza jurídica as Entidades do Terceiro Setor destinadas a atividade beneficente estão enquadradas como beneficiárias da imunidade tributária, sucede que, mesmo com o imperativo legal, ainda sim, o legislador infraconstitucional vêm criando obstáculos para o pleno gozo da imunidade tributária pelas instituições do Terceiro Setor.

Dessa forma, as entidades beneficentes e de assistência social, mesmo que observados todos os requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional, o qual deveria ser o marco legal para a concessão do benefício, ainda sim, a legislação infraconstitucional cria empecilhos para a plena utilização do benefício previsto na Carta Constitucional, em seu art.150, VI, c e no artigo 195 parágrafo 7º.

O referido, inclusive, figura como reconhecimento constitucional da importância do trabalho desenvolvido por entidades vinculadas ao terceiro setor, em prol da efetivação de direitos fundamentais e da manutenção de cuidados básicos em relação à população.

A saber, a temática das Imunidades Tributárias que se direcionam às entidades de Terceiro Setor com sólida fundamentação legal no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que está insculpida no bojo da Constituição Federal de 1988, e devidamente regulamentada por legislação complementar, por meio do Código Tributário Nacional.

A Lei Maior, em seu art. 150, VI, c, dispõe que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) 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 da lei;

Ademais, e de forma complementar, a Carta Magna ainda traz previsão expressa de imunidade previdenciária, no que diz respeito à parte patronal às entidades filantrópicas, conforme dispõe o art. 195, § 7º:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

No âmbito infraconstitucional, o Código Tributário Nacional regula especificamente a matéria, estabelecendo em seu art. 9º, inciso IV, alínea “c”, as vedações ao poder de tributar dos entes da federação e, no o art. 14, os requisitos a

serem cumpridos pelos beneficiários para gozo da imunidade, conforme segue transcrito:

Art. 9. É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

IV- cobrar impostos sobre:

c) O patrimônio, a 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 da lei;

[...]

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.

De encontro às prescrições da Constituição e do CTN, vale ressaltar que existem inúmeras leis ordinárias que tratam da regulação específica das imunidades tributárias e previdenciárias voltadas às entidades sem fins lucrativos, a exemplo das fundações e associações integrantes do denominado Terceiro Setor, criando e/ou estabelecendo critérios e procedimentos, que aqui se considera como inconstitucionais para o reconhecimento e concretização das referidas imunidades.

Da análise real da situação brasileira, temos que o Estado sozinho é incapaz de concretizar os direitos sociais, violando, assim, o disposto no artigo 1º, Inciso III que está insculpido como próprio fundamento da República Federativa do Brasil e do artigo 3º, inciso III no capítulo, que designa, os objetivos gerais da República Federativa do Brasil.

Nesta senda, as organizações sociais aparecem como instituições, sem finalidade lucrativa, que objetivam concretizar os direitos sociais, em atuação suplementar ao Estado que claramente não consegue sozinho, o legislador constituinte estabelece uma benesse como meio de fomento a atividade e, ainda sim, o legislador infraconstitucional ou o gestor da administração pública no viés arrecadatório desenfreado, ignora a função social das organizações filantrópicas e buscam a qualquer jeito estabelecer uma arrecadação claramente inconstitucional.

Dois exemplos tornam isso bem claro na sociedade brasileira. Primeiramente e mais gritante é a cobrança de Imposto Sobre Serviço dos serviços prestados pela assistência social. Isto porquê, muitas vezes são realizados termos de parceria entre a administração pública e as organizações sociais, por via de contrato de gestão ou contrato administrativo, aonde as organizações sociais oferecem o serviço que deveria ser do Estado, mais barato que o Estado, mais célere e eficiente, precisam se submeter e ser aprovado na maioria das vezes por lei de qualificações que visam reconhecer a instituição como organização social perante aquele ente federativo, legislações essas mais rigorosas que as próprias legislações que conferem a imunidade tributária e, ainda sim, mesmo desempenhando uma função que seria do ente público, e se este o fizesse não seria tributado pela própria existência da imunidade recíproca<sup>2</sup>, efetuam a tributação da organização social, violando seu direito constitucional a imunidade.

Bem como, para a consecução da imunidade tributária incidente sobre as Contribuições para o Custeio da Seguridade Social. Apesar de estar expressamente previsto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, ainda sim, o legislador infraconstitucional, apegado ao argumento inócuo do vocábulo entidade beneficentes, utiliza-se disso, para esquivar-se ao enquadramento da imunidade sobre o viés do Código Tributário Nacional para criar uma legislação específica com diversas obrigações, muitas onerosas demais para pequenas e médias organizações sociais, para a obtenção de uma certificação – Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social – CEBAS, atualmente prevista pela Lei Complementar 187/2021, criando, novamente, dessa forma, empecilhos para o gozo da imunidade tributárias pelas organizações sociais, impedindo, assim o desenvolvimento dessas instituições que deveriam poder usufruir do benefício para aplicar na sua finalidade social e ampliar o campo de atuação, diante da manifesta impossibilidade do Estado em cumprimento na efetiva dos direitos sociais.

Dessa forma, defende-se que os únicos requisitos, portanto, para obtenção da imunidade tributária, seriam aqueles previstos no artigo 14º do CTN, quais sejam: serem entidades sem fins lucrativos, que prestam assistência social filantrópica, a) a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; b) a aplicação integral no território brasileiro de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e, c) manutenção da escrituração de suas receitas e

---

<sup>2</sup> A imunidade recíproca é o instrumento pelo qual os entes federativos são impossibilitados de cobrar impostos um dos outros.

despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, nos termos do art. 14, do CTN.

Sendo assim, é direito subjetivo das organizações sociais a imunidade tributária, seja ela incidente sobre tributos ou contribuições sociais, pois foi o meio de fomento para o desenvolvimento dessas instituições que visam atuar de forma complementar ao Estado na concretização dos direitos sociais.

## 5. CONCLUSÃO

Diante do exposto restou demonstrado que a formação do Estado incorporou, a partir da Constituição de Weimar em 1917, os direitos sociais, passando o Estado de inerte aos problemas sociais, para protagonista na implementação dos critérios de igualdade, atuando, inclusive na economia visando estabelecer o princípio da isonomia entre seus cidadãos.

Nesse contexto, a sociedade, sob o viés sociológico passou a estabelecer três divisões no contexto social. O Estado, a Indústria e a Sociedade Civil Organizada, também denominada de Terceiro Setor.

Isto posto, da sociedade civil organizada poder ser remetida a própria formação da sociedade, foi diante da ineficácia do Estado em prover os direitos sociais, que formou-se as Organizações Sociais, pessoas jurídicas de direito privado, constituindo-se de associações e fundações com a finalidade de concretizar os direitos sociais previstos na Constituição Federal diante da patente ineficácia do Estado em realiza-lo.

Nesse cenário, visando fomentar o desenvolvimento dessas instituições, o legislador constituinte estabeleceu tanto para os tributos, por intermédio do artigo 150, inciso VI, alínea d, quanto para as Contribuições para a Seguridade Social, prevista no artigo 195, parágrafo sétimo, a imunidade tributária sobre a atividade das organizações sociais.

Com isso, foi explicado o conceito de imunidade tributária, após a apresentação do que seria a imunidade tributária por autores consagrados na doutrina, finalizou-se com o entendimento de que a imunidade tributária é a regra de imposição negativa a competência tributária, pela qual o legislador constituinte exclui do legislador infraconstitucional os fatos e atos jurídicos que considera mais relevante na sociedade impossibilitando-os de estabelecer qualquer tipo de poder de tributar.

Nesta senda, foi apresentado que as Organizações Sociais possuem tanto a imunidade sobre tributos, quanto sobre as Contribuições Sociais, justamente porque o legislador constituinte entendeu que são atividades complementares e essenciais ao cumprimento da finalidade do Estado.

Entretanto, mesmo com a expressa previsão constitucional, ainda assim, o legislador infraconstitucional e a administração públicavam insistentemente criando empecilhos a utilização da imunidade pelas organizações sociais.

Duas situações tornam-se evidentes nesse cenário. Primeiro, a insistência do município em cobrar o Imposto Sobre Serviço nos contratos de gestão e contratos administrativos pactuados pelas Organizações Sociais, mesmo que, para que sejam celebrados, em quase todos os municípios e estados brasileiros é necessário uma qualificação prévia onde são analisados diversos requisitos, inclusive, mais rigorosos até que o artigo 14 do Código Tributário Nacional regentes do enquadramento das entidades como imunes a tributos.

Por fim, a insistência em estabelecer critérios infraconstitucionais com vias a impossibilitar o pleno gozo da imunidade sobre a Contribuição para a Seguridade Social. Atualmente, mesmo existindo o Código Tributário Nacional que regula a imunidade tributária e foi recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, o legislador infraconstitucional estabeleceu que para o gozo da imunidade prevista no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, a instituição, além dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN deveria preencher diversos outros requisitos que, muitas vezes, torna impossível para que pequenas e médias organizações sociais consigam obter o benefício.

O que se observa com isso é que o Estado Brasileiro, não cumpre com a sua finalidade prevista no artigo 1º, inciso III e artigo 2º, incisos I e III, ainda cria empecilhos para que a sociedade civil organizada, despretensiosa de lucro possa atuar em complementação e até mesmo substituição ao Estado, impedindo-a de gozar de um benefício constitucional destinado ao seu fomento que nada mais é que concretizar os direitos sociais de igualdade na sociedade.

#### BIBLIOGRAFIA:

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).> acesso em 13 de agosto de 2023.

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1966**. Brasília: 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 24 de março de 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 7 ed. Atlas: 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1992.

PAES, José Eduardo Sabo; TIMM, Maurício Dalri do Valle; SANTOS, Júlio Edstron S.O **posicionamento estratégico do terceiro setor na atualidade: Custeio estatal, particular e o seu papel na democracia brasileira atual**: In: *Revistas de Estudos e Pesquisas Avançadas em Terceiro Setor - REPATS*, Brasília, V. 4, no 2, p.160-185, Jul-Dez, 2017.

QUEIRÓS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade Tributária Recíproca: Uma Análise da extensão e alcance das normas imunizantes**. 1 ed. São Paulo: Dialética. 2022.

SARLET, Wolfgang Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERNO Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 11 ed. São Paulo: SaraivaJur. 2022.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. 1a. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.