



**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA**

HERYSON ANSELMO SILVA

**CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE COFINS AS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ATRAVÉS DE LEI ORDINÁRIA**

CARATINGA - MG

2019



**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA**

HERYSON ANSELMO SILVA

**CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE COFINS AS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ATRAVÉS DE LEI ORDINÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvida pelo 10º período de Direito das Faculdades Doctum de Caratinga, como exigência parcial para aprovação na disciplina Trabalho de Conclusão de Curso II. Sob orientação do professor Msc. Rodolfo de Assis Ferreira.

Área de Concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional.

CARATINGA - MG

2019



FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

Mantida pelo Instituto Ensinar Brasil

Unificadas pela Portaria nº275 de 03/04/2017 publicada no D.O.U. em 04/04/2017

FOLHA DE APROVAÇÃO

A monografia intitulada: **CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE COFINS AS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ATRAVÉS DE LEI ORDINÁRIA**

Elaborada pelo aluno (a): **HERYSON ANSELMO SILVA**

Foi aprovada por todos os membros da banca examinadora e aceita pelo curso de Direito da Faculdade Doctum Caratinga, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO

Caratinga, ____ de _____ de 2019.

Orientador

Examinador1

Examinador 2

*“O conhecimento serve para encantar as
pessoas, não para humilhá-las.”*

MARIO SÉRGIO CORTELLA

ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CTN - Código Tributário Nacional

FONIF - Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas

LOAS - Lei Orgânica da Assistência Social

OAB - Ordem dos Advogados do Brasil

RE - Recurso Extraordinário

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para a construção dessa pesquisa, desde o início até sua conclusão. Em especial à minha família, que sempre buscou demonstrar apoio para que eu pudesse chegar a esse momento. Aos meus colegas de turma, que estiveram ao meu lado durante todo o ano e puderam contribuir através dos incentivos e da busca pelo conhecimento. Ao meu orientador, professor e mestre Rodolfo de Assis Ferreira, que não mediu esforços para que pudesse me acompanhar desde o início deste desenvolvimento em um dos momentos de mais dificuldade ao longo de todo o curso, foi esse mentor quem me apresentou o fascinante mundo do Direito Tributário e possibilitou me enxergar como integrante de um corpo jurídico tão receoso por todos. A todos esses, minha imensa gratidão.

RESUMO

O estudo do tema proposto, busca a análise da legitimidade de dispositivos da legislação ordinária em nosso ordenamento jurídico que estabelece os critérios e procedimentos a serem cumpridos por Entidades Beneficentes de Assistência Social para fim de se enquadrarem no direito ao gozo da imunidade tributária de Contribuições para Seguridade Social de acordo com os ditames do art. 195, §7º da Constituição Federal. O uso da expressão “que atendam às exigências estabelecidas em lei” ditada pelo constituinte no final do dispositivo, possibilitou uma série de interpretações diante da regulamentação desse direito, onde a doutrina e a jurisprudência, inclusive diante de atual processo em trâmite no Supremo Tribunal Federal como objeto de repercussão geral, buscam-se analisar a necessidade de que essa “lei”, consista em uma lei complementar ou uma lei ordinária. Enquanto parte, defende que apenas a lei complementar através do Código Tributário Nacional no seu artigo 14 é suficiente para regulamentar a matéria, uma vez que o artigo 146, II da CF traz essa interpretação impossibilitando a interferência de leis ordinárias, outra gama de doutrinadores acreditam, que por não haver expressamente a ordem do uso de lei complementar pelo dispositivo constitucional, existe a possibilidade de também se utilizar a lei ordinária, como por exemplo a Lei 12.101/09 para que tais critérios se tornem mais exigentes no momento da concessão da imunidade tributária, diminuindo assim, um surgimento de entidades beneficentes deflagradas como de fachada, que usufrua desse benefício para o não recolhimento de tributos e conseqüentemente causando um menor impacto fiscal e econômico aos cofres públicos.

Palavras Chave: Imunidade Tributária. Contribuições para a Seguridade Social. Entidades Beneficentes de Assistência Social. Lei Ordinária.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 08 |
| CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS | 11 |
| CAPÍTULO 1 - IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIA | 14 |
| 1.1. Imunidades Gerais Do Art 150, VI da CRFB/88 | 15 |
| 1.1.1. Imunidade Recíproca | 17 |
| 1.1.2. Imunidade dos Templos Religiosos | 17 |
| 1.1.3. Imunidade Tributária Cultural e Da Musica Nacional | 18 |
| 1.2. Imunidade Do Art 150, VI, c da CRFB/88. As Não Autoaplicáveis | 19 |
| 1.3. Imunidade do Art 195, §7º da CRFB/88 | 22 |
| CAPÍTULO 2 - LEGITIMIDADE DA LEI COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA | 28 |
| 2.1. Princípio da legalidade e a reversa de lei | 29 |
| 2.2. Atribuições pela lei complementar e lei ordinária | 30 |
| 2.3. Necessidade de lei complementar ou ordinária para fins de regulamentação das imunidades tributárias sobre COFINS | 33 |
| CAPÍTULO 3 - A CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O ATUAL CENÁRIO JURÍDICO | 39 |
| 3.1. Alternativas para a concessão da imunidade tributária | 39 |
| 3.2. O atual alcance jurisprudencial sobre a concessão de imunidade de confis pelas entidades beneficentes de assistência social | 42 |
| 3.3. Consequencias econômicas diante da atribuição da imunidade tributária as entidades beneficentes de assistência social..... | 46 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 49 |
| REFERÊNCIAS | 51 |

INTRODUÇÃO

A presente monografia, sob o tema “Concessão de imunidade tributária de COFINS as entidades beneficentes de assistência social através de lei ordinária”, tem por objetivo, a análise da legitimidade de dispositivos da legislação ordinária que estabelece requisitos e procedimentos a serem cumpridos por essas entidades beneficentes de assistência social, para que tenham o direito de usufruir da imunidade tributária sobre o pagamento de contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º, CF).

Diante deste dispositivo constitucional, o qual permite diferentes interpretações que será levantado com o problema perante a legitimidade de leis ordinárias já existentes, fará como mais um objeto jurídico que contribuirá como delimitador de obrigações a serem cumpridas por tais entidades, possibilitando que essas se enquadrem na pessoa jurídica acobertada pelo direito imunizador.

Como objetivo central do trabalho, pretende-se analisar a interpretação jurisprudencial vigente, no cenário dos diversos pedidos de controle constitucional diante de leis e dispositivos que contribuíram para a nova regulamentação da matéria.

Tratando sobre o tema, existem julgados dentro do âmbito tributário que acompanham a interpretação abordada no transcorrer desta pesquisa. Dentre os posicionamentos, servirá como marco teórico o que leciona o Relator Joel Ilan Paciornik, membro da Primeira Turma do Tribunal Regional da 4ª Região:

Todavia, a pretensão do autor esbarra, neste particular, na constatação de que tais preceptivos cingem-se à cobrança de impostos, e, no caso, cuida-se de contribuição. Acrescente-se que, sem embargos, é entendimento pacificado o de que, a despeito de o art. 149 da CF reportar-se ao art. 146, III, da mesma Carta, sujeitando a regra-matriz traduzida naquele dispositivo às normas gerais estatuídas por lei complementar, não prospera a exegese que pretenda interpretar tal preceito como exigência de que tais contribuições sejam erigidas por esse instrumento legislativo. Não constitui a eleição da via ordinária, por si só, óbice ao esmiuçamento dos impositivos constitucionais. Ad argumentandum tantum, ainda que se enveredasse pela senda doutrinária de que, em se tratando de limitação constitucional ao poder de tributar, a alusão à "lei", contida no art. 195, § 7º, numa interpretação sistemática, remeteria à lei complementar (art. 146, II), e não servindo a tanto, como visto, as prescrições do Código Tributário Nacional (arts. 9º e 14), eis que relativas a impostos, e não a contribuições sociais, ter-se-ia que concluir que tal lei complementar não foi, até o presente, editada pelo Congresso Nacional (veja-se, a propósito, o Mandado de Injunção nº 232, Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. Moreira Alves). A norma constitucional em testilha, assim, careceria de eficácia, porquanto não regulamentada na via adequada. Nesses termos, haver-se-ia que encarar o art. 55 da Lei 8.212/1991 como mera regra

tributária isentiva, com exigências próprias, dissociada, pois, da imunidade consagrada no art. 195, § 7º, da Carta Magna.¹

Com tais ensinamentos, tem-se a hipótese que o constituinte não delimitou de forma expressa o uso de lei complementar ou ordinária para tratar da imunidade ao pagamento de contribuições para a seguridade social pelas Entidades Beneficentes de Assistência Social no referido dispositivo constitucional, tornando-se possível o reconhecimento de lei ordinária a fim de impor requisitos mais delimitadores para reconhecimento dessas entidades.

Na tentativa de comprovar a hipótese acima descrita, bem como de materializar a ideia proposta no projeto deste trabalho, será utilizada uma pesquisa teórico-dogmática, utilizando diversos meios para se chegar ao resultado pretendido. Para isso, a pesquisa conterà métodos dos tipos histórico, descritivo e propositivo, onde serão esclarecidas definições baseadas em pesquisas doutrinárias especializadas, em jurisprudências e na legislação vigente.

A pesquisa também se revela de natureza transdisciplinar, considerando o cruzamento de informações diretamente ligadas em diferentes ramos do direito, tais como o Direito Constitucional e o Direito Tributário.

Essa análise aprofundada faz-se necessária, considerando que este trabalho consiste em demonstrar os motivos pelos quais a interpretação do texto constitucional no referido dispositivo em pesquisa, à luz somente dos requisitos já recepcionados pela Lei Complementar vigente, traz a possibilidade de concessão de imunidade tributária a entidades que não necessariamente se revelam com objetivos beneficentes de assistência social, contribuindo assim para perda arrecadatória aos cofres públicos, trazendo impacto fiscal e econômico à estes.

A monografia será dividida em três capítulos. O primeiro capítulo, “Imunidades e Isenções Tributárias”, abordará os conceitos jurídicos e os princípios que devem reger a concessão de Imunidades e Isenções tributárias às pessoas especificadas na legislação, bem como os diferentes dispositivos constitucionais existentes ao logo do texto da Carta, que atribui tal possibilidade.

O segundo capítulo, “Legitimidade da lei complementar e ordinária”, será dedicado às modalidades de institutos legislativos que possibilitam a regulamentação

¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª região. *Apelação/Reexame Necessário 2005.70.00.026253-5*. PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 09/03/2011.

de requisitos e procedimentos que fundamentam os dispositivos que contribuem para a interpretação de dispositivos constitucionais.

Para finalizar, o terceiro e último capítulo, “A concessão de imunidade tributária e o atual cenário jurídico”, projetará o atual cenário jurisprudencial acerca da matéria, que se discute a real interpretação do dispositivo constitucional alcançado e a existência do entendimento que a lei ordinária se faz legítima para o objetivo do alcance da norma ao interesse do constituinte.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Diante da repercussão jurisprudencial existente acerca das possibilidades de interpretação do dispositivo constitucional, o art. 195, §7º da CRFB/88² aborda a concessão de imunidade tributária de contribuições para a seguridade social pelas entidades beneficentes de assistência social. Para compreensão sobre a matéria, é relevante o levantamento de alguns conceitos principais, com o objetivo de observar a importância da possibilidade de legitimar através de lei ordinária, legislação sobre o tema, no intuito de combater a perda arrecadatária de tributos pelo Estado. São estes: Imunidade Tributária, Contribuições para a Seguridade Social, Entidades Beneficentes de Assistência Social e Lei Ordinária.

Imunidade tributária, são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.³ No texto constitucional, está previsto, que ao legislar sobre tais imunidades o constituinte momentaneamente estabelece em algumas situações, o uso de lei específica, sendo essa regulamentadora infraconstitucional:

Quando a norma imunizante é classificada como de eficácia limitada, ficando a sua aplicabilidade e o gozo do benefício a depender da edição de regulamentação infraconstitucional, a imunidade é considerada condicionada.

Como exemplos, têm-se as imunidades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que somente gozam do benefício se cumprirem os requisitos estabelecidos em lei complementar (...).⁴

Sobre as contribuições para a seguridade social, estabelece nossa Constituição Federal, sendo um tributo a se pagar, financiado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos dos entes federativos e de contribuições sociais.⁵ Associa-se essas contribuições, ao princípio

² 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.

³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário* / Ricardo Alexandre - 11. ed. ver., atual. e amp1. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017. p. 202.

⁴ *Ibidem*. p. 209.

⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 09 de setembro de 2019.

da solidariedade. Para Marco Aurélio Greco, as contribuições adstringem-se ao conceito de “solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade”⁶. Para complemento dessa alusão, Sabbag chama atenção para o contexto dessa situação, o qual

todos poderão ser chamados a contribuir, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atuação estatal. É algo que marca de modo indelével as contribuições de seguridade social, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade em seu financiamento.⁷

Porém, ao longo do dispositivo, temos a concessão da imunidade dessas contribuições à Entidades Benéficas de Assistência social que atendem exigências estabelecidas em lei.

Entende-se por essas entidades,

aquelas sem fins lucrativos e parceiras da administração pública no atendimento às famílias, indivíduos e grupos em situação de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, que integram a rede socioassistencial junto aos entes federativos (órgãos gestores) e os conselhos de assistência social, formando o Sistema Único de Assistência Social.⁸

Tendo em vista, toda essa previsão, para que até então cheguemos desnecessidade de pagamento do tributo, ainda se exige a necessidade de regulamentação em lei. Neste momento é que nos colocamos diante das possibilidades de interpretações que se possa haver do dispositivo constitucional. A possibilidade de regulamentação por lei ordinária ou a necessidade de uma lei complementar.

Segundo doutrina, a lei ordinária, é a espécie normativa padrão, típica, geral ou comum e abstrata.⁹ Tais características também se aplica à lei complementar, exceto à primeira.

Conceitua-se a lei ordinária, através dos ensinamentos de Pontes de Miranda:

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, p. 83. Apud. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 717.

⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 717 e 718.

⁸ MINISTÉRIO DA CIDADANIA. Secretaria Especial do Desenvolvimento, 2019. *Entidades e Organizações de Assistência Social*. Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>>. Acesso em: 17 de setembro de 2019.

⁹ GUERRA, Sidney; MERÇON, Gustavo. *Direito Constitucional Aplicado à Função Legislativa*. p.

são as leis editadas pelo Congresso Nacional, sem que se insiram na Constituição, ou se juntem à Constituição, sem que a complementem e sem provirem de delegação ou de decreto-lei, e sem consistirem em simples 'resolução'.¹⁰

A partir dessa ideia, podemos buscar a interpretação que escolhemos para o estudo neste trabalho. Uma vez que por se tratar de um objeto constitucional menos burocrático para sua concretização e utilização no ordenamento jurídico. Inclusive se destaca como uma fonte formal básica do Direito Tributário, de formulação cotidiana do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas e das Câmaras Municipais, exigindo no processo de votação a maioria simples ou relativa.¹¹

Trazendo uma complementação à atribuição da lei complementar que hoje, regulamenta a imunidade, a lei ordinária se encaixa dentro da disciplina abordada. Será um instrumento que venha a somar, possuindo eficácia, principalmente para que se evite rombos maiores e fraudes contra a administração pública.

¹⁰ PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n° 01 de 1969*. apud BACHA, Sergio Reginaldo. *Constituição Federal. Leis Complementares e Leis Ordinárias. Hierarquia?* p. 51.

¹¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 817.

CAPÍTULO 1 – IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Imunidade e isenção possuem, do ponto de vista extrajurídico, uma grande semelhança, isso porque na prática, as duas figuras liberam o contribuinte de efetuar o pagamento do tributo.¹²

Porém, ao trazer as devidas figuras à matéria tributária, passamos a abordá-las como institutos que não se confundem e que em certos momentos, tanto doutrinários como jurisprudenciais, terão suas próprias características, sua abrangência e seu poder de atuação.

Diante do conceito de tributo, extraído do Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, que o proclama como “prestação pecuniária compulsória”, observamos a intenção do legislador de atribuir uma obrigação: A de pagar. Onde não se destina ao contribuinte a faculdade sobre o que lhe é devido. Diante dessa alusão que Ricardo Alexandre, lista institutos, que excepcionarão a regra, sendo: A não incidência (que abrange as imunidades); a isenção; e a fixação de alíquota zero.¹³

De acordo com o entendimento da doutrina majoritária, a diferença essencial entre os dois ramos, é que diante da imunidade, delimita-se uma competência constitucionalmente atribuída, essa o qual sempre será prevista na Constituição Federal. Por outro lado, diante da isenção, sua previsão virá diante de leis ordinárias, uma vez que só poderá ser atribuída dentro do âmbito legal de um ente, responsável pela produção dessa legislação.

Entretanto, há dispositivos constitucionais que trazem em sua redação o termo “isenções”, mas que nitidamente atribuímos como “imunidades”. Percebe-se que, “houve equivocidade do legislador constituinte, que se manteve fiel à ideia desonerativa do tributo, porém distante do purismo conceitual nos termos técnicos empregados”¹⁴. Esse entendimento já se faz definido em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF):

EMENTA: Recurso extraordinário. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma

¹² MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário* / Alexandre Mazza. – 5. Ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 275.

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário* / Ricardo Alexandre - 11. ed. ver., atual. e amp1. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017. p. 200.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 370

desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.¹⁵

É justamente em dispositivos como no artigo 150, VI e 195 da CRFB/88, que nos debruçaremos neste capítulo para que possamos interpretá-los e entender a intenção do constituinte no momento em que os introduziu em nossa carta constitucional, as imunidades que serão concedidas pelo texto, suas espécies e a quem as destinará.

Iniciando o desenvolvimento desta pesquisa, trataremos primeiramente sobre as imunidades do artigo 150, VI da CRFB/88, identificando-os em cada uma de suas alíneas, dando ênfase na alínea “c” que trata sobre imunidades não autoaplicáveis e por fim alguns pontos importantes sobre o artigo 195, §7º. Este, introduzirá ao leitor, a possibilidade de diferentes interpretações sobre o dispositivo constitucional, que elucidará o que é necessário compreender para que se entenda a intenção deste trabalho até a sua conclusão.

1.1 Imunidades gerais do art. 150, VI da CRFB/88

Considerar-se-á imunidades, como possuidoras de natureza jurídica dúplice, o qual, restringe o poder da Administração de instituir tributos, através das limitações constitucionais exercendo garantias fundamentais ao contribuinte.

Tendo essa ideia como ponto inicial, acredita-se que diversas classificações são atribuídas às imunidades dentro da doutrina tributarista. E isso só se conclui em vista dos critérios, parâmetros e características que individualizam os regimes

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 168.110*. 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. em 04 -04 -2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo189.htm>> Acesso em: 25 de setembro de 2019.

jurídicos adotados pelo legislador constituinte quando este resolve vedar a tributação de certo fato.¹⁶

Faz gerador a regra, que as imunidades estejam previstas de forma expressa no texto constitucional. Porém, a doutrina subentende que certas imunidades existiriam de forma implícita, não expressa.

Voltadas a afastar a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas, as imunidades em casos mais comuns, se fazem sobre a incidência de impostos, porém também serão utilizadas como normas imunizantes de demais espécies tributárias.¹⁷

Importante salientar, ao se tratar de impostos, que temos diante do art. 150, VI da CRFB/88 uma série de limitações ao poder de tributar. “Este, impede que qualquer ente político institua qualquer imposto sobre patrimônio, renda e serviços de diversas entidades previstas nas alíneas a, b e c, bem como sobre os objetos constantes na alínea d.”¹⁸

A mesma importância do referido dispositivo, é trazido em demais doutrinas:

É imperioso destacar que as cinco alíneas do inciso VI delineiam exonerações teleologicamente justificadas, uma vez que o legislador constituinte, valendo-se de tais benesses, e longe de se pautar com aleatoriedade, decidiu prestigiar valores constitucionalmente consagrados – ideias -forças ou postulados essenciais ao regime democrático –, tais como a *liberdade religiosa*, a *liberdade política*, a *liberdade sindical*, a *liberdade de expressão*, os *direitos sociais e econômicos*, o *acesso à cultura*, o *incentivo à assistência social* etc., entre outros objetivos essenciais.¹⁹

Também é certificado na jurisprudência, ao tocante de trazer o propósito constitucional para interpretação em função do papel que lhe cumpre em favor dos valores prestigiados pelo sistema:

Os precedentes do Supremo, no tocante às imunidades das alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do aludido inciso VI, têm deixado clara a atenção do Tribunal com as funções políticas e sociais dessas normas, revelando-se prática de

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário* / Ricardo Alexandre - 11. ed. ver., atual. e amp1. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017. p. 205

¹⁷ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário* / Alexandre Mazza. – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 275

¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Ob. cit. p 207.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 376.

interpretação teleológica para a solução das controvérsias surgidas e buscando-se sempre a melhor realização dos valores protegidos.²⁰

Nada então mais propício, para o desenvolvimento do trabalho, a análise do dispositivo e seus incisos, a fim de demonstrar suas finalidades imunizadoras, seus agentes receptores da norma e a competência aos entes que receberão a devida atribuição. Neste momento, é favorável adiantar que trataremos da alínea “c”, intituladas como imunidades “não autoaplicáveis” em subtópico a parte, devido a sua importância e suas características especiais quando comparado com as imunidades atribuídas as demais alíneas.

1.1.1 Imunidade Recíproca

Também reconhecidas como imunidade de entidades políticas. Elencada na alínea “a” do art. 150, VI da CRFB/88²¹, visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação de órgãos públicos, fomentando um clima de harmonia e autônima de cada ente.

Para a eminente tributarista Regina Helena Costa, a imunidade recíproca, é tida como “a mais importante das imunidades tributárias”.²²

Nessa esteira, o Ministro relator Maurício Corrêa, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 174.808, citando Paulo de Barros Carvalho, referiu -se à imunidade recíproca como “uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios”.²³

1.1.2 Imunidade dos templos religiosos

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 566622 RS - RIO GRANDE DO SUL*, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 23/02/2017, Data de Publicação: DJe-038 01/03/2017. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/442465742/recurso-extraordinario-re-566622-rs-rio-grande-do-sul>> Acesso em: 25 de setembro de 2019.

²¹ “(...) a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”

²² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, 2. ed., p. 138. Apud. SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 378.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 16. ed., p. 185.

Dispostas na alínea “b” do art. 150, VI da CRFB/88²⁴, devemos nos remeter diretamente ao parágrafo 4º do mesmo dispositivo, para melhor compreensão de sua abrangência:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.²⁵

A intenção do legislador, ao conceder a imunidade às partes religiosas, se faz em consonância com a intenção da imunidade recíproca, anteriormente demonstrada. Pois “da mesma forma que a imunidade recíproca protege a autonomia dos entes federados, a imunidade religiosa impede que o Estado se utilize do poder de tributar como meio de embaraçar o funcionamento das entidades religiosas.”²⁶

É importante destacar acerca dessas imunidades, que já se faz entendido em jurisprudência do STF, que, o que legitima sua incidência, é a finalidade essencial do valor recebido. O qual, por exemplo, mesmo que não seja ali exercido atividade religiosa, um aluguel ao terceiro cujo valor seja vinculado às finalidades da pessoa de direito, também terá legitimidade ao não pagamento dos tributos referentes a este imóvel em aluguel.

1.1.3 Imunidade tributária cultural e da música nacional

É proibido aos entes federativos, a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Isso que dispõe a alínea “d” do art. 150, VI da CRFB/88.

Essa imunidade visa baratear o acesso à cultura, facilitar a livre manifestação do pensamento e a liberdade intelectual, artística, científica e da comunicação. Bem como o acesso a informação, direitos e garantias individuais, protegidos pela Constituição em seu art. 5º.²⁷

²⁴ “(...) templos de qualquer culto;”

²⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 15 de Setembro de 2019.

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário* / Ricardo Alexandre - 11. ed. ver., atual. e amp1. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017. p. 220.

²⁷ Ibidem. p. 230.

Tendo basicamente o mesmo propósito que a alínea “d” do art. 150, VI, a alínea “e”, é introduzida pela Emenda Constitucional 75/2013 trazendo a imunidade da música nacional. Proíbe-se aqui, a instituição de impostos sobre "fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser"²⁸.

1.2 Imunidade do art. 150, VI, c da CRFB/88. As não autoaplicáveis

Intituladas como imunidades “não autoaplicáveis” por Sabbag, a alínea “c” do Art. 150, VI da CRFB/88, desonera impostos sobre os partidos políticos, os sindicatos de empregados, as instituições de educação e as entidades de assistência social:

Trata -se de dispositivo que hospeda *imunidades* – e não “isenções”, intituladas “não autoaplicáveis”, em razão do incremento normativo a que faz menção a parte final da alínea “c”, atrelando a fruição da benesse constitucional ao cumprimento de *requisitos de legitimação*, constantes do art. 14 do CTN.²⁹

Aqui, para melhor interpretação, também buscamos a partir do parágrafo 4º do art. 150, a compreensão da abrangência somente sobre patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas.

Diante dessas pessoas jurídicas discriminadas, temos a imunidade aos partidos políticos, o qual “o elemento teológico que o sustenta é a liberdade política, evidenciado no primeiro artigo do texto constitucional, no inciso V. Com efeito, o partido político é a criatura constitucional que dá a sustentação e a autenticidade ao regime democrático e ao liberalismo”³⁰.

Essa imunidade conferida, desfruta de notável importância no Estado Democrático.

²⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 de setembro de 2019.

²⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 445

³⁰ V. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III, p. 246. Apud. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 451.

Nesse contexto, este dispositivo constitucional sinaliza, como um dos fundamentos de nossa República, o pluralismo político, ratificando a desoneração, quanto aos impostos, de tais entidades.³¹

Aos sindicatos de empregados, vale o destaque que somente abrangerá aos “de empregados”, protegendo também, apenas, seu patrimônio, a renda e os serviços, da incidência de impostos.

O elemento teleológico que justifica este comando imunizante exsurge da proteção, na relação laboral, do polo considerado hipossuficiente, isto é, aquele ocupado pelo empregado. Ademais, tal proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8º da CRFB/88).³²

Já imunidades abrangentes às instituições de educação, melhor explica Sabbag, com auxílio de Leopoldo Braga, o qual,

O elemento teleológico que justifica este comando imunizador exsurge da proteção à educação e ao ensino (arts. 205, 208 e 214, CF). Em outras palavras, é inaceitável que se cobre o imposto sobre uma atividade que, na essência, equipara -se à própria ação do Estado, substituindo -a no mister que lhe é próprio e genuíno. Equipole a uma cobrança de um imposto sobre a seara tributável por outro imposto. Segundo Leopoldo Braga, a intributabilidade se justifica porquanto a entidade imune exerce “uma ação por bem dizer ‘paralela’ à do Estado, uma obra qualitativamente equiparável à que ao próprio Poder Público impende exercer no provimento das necessidades coletivas”.³³

Aqui, se chega ao momento de análise mais importante dentro deste capítulo. A imunidade acerca das entidades de assistência social. Essa, que deve novamente um destaque, que se refere a imunidade de impostos, deflagrado dentro da alínea “c” do art. 150, VI. Se faz tão importante essa reflexão, uma vez que nossa matéria principal de estudo conduzirá sobre de acerca da imunidade, de contribuições para seguridade social (§7º do art. 195 da CRFB/88), mesma pessoa jurídica aqui incidente e que em momento mais à frente e oportuno, será de grande valia essa comparação. Trataremos a imunidade de impostos diante da imunidade de contribuições para a seguridade social.

Seguindo, analisa-se pelo meio que justifica a imunidade, a necessidade da proteção à assistência social (arts. 203 e 204, CRFB/88), que se corporifica, em sua

³¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 451.

³² *Ibidem*. p. 453.

³³ *Ibidem*. p. 454.

expressão mínima, em direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, tendentes à preservação do mínimo existencial.³⁴

Com a necessidade de conceituar essas instituições, e já tendo a ciência que adentraremos melhor nessas definições em capítulo posterior, temos como base, o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, que entenderá que as instituições de assistência social são aquelas que auxiliam o Estado (art. 204, II, CRFB/88) no atendimento dos direitos sociais (art. 6º da CRFB/88), tais como a saúde, a segurança, a maternidade, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados, etc.³⁵

Tais entidades atuam, desinteressada e altruisticamente, como colaboradoras do Estado, na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade, compostas por milhares de pobres e desassistidos.³⁶

O que de mais importante a se observar, é o final da alínea “c” do dispositivo. Existe, a necessidade que essas entidades, atendam “requisitos estipulados em lei”. Assim, a doutrina é vencida de que tais requisitos estão em lei complementar, o Código Tributário Nacional (CTN), mais precisamente no seu art. 14, que descreverá as exigências necessárias. Essa certeza, se faz ao se seguir o exposto no art. 146, II da mesma carta, o qual se exige lei complementar quando a lei regula limitação constitucional.

É o que entende Ricardo Alexandre, “como a lei editada estará regulando uma limitação constitucional ao poder de tributar (imunidade), será necessariamente complementar. Por conta da exigência constante do art. 146, II, da CF/1988”.³⁷

O mesmo, por Sabbag

Passemos, então, a certas indagações pontuais, com respostas didaticamente sequenciais, que facilitarão a compreensão do tema:
1º que lei é esta? É a lei complementar, uma vez que a imunidade, assumindo a feição de limitação constitucional ao poder de tributar, avoca, ipso facto, no bojo do art. 146, II, CF, a indigitada lei complementar (art. 146, II, da CF: “Cabe à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”).

³⁴ V. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III, p. 253. Apud. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag*. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 456.

³⁵ V. MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 44. Apud. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag*. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 456.

³⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag*. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 456.

³⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário / Ricardo Alexandre* - 11. ed. ver., atual. e amp1. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017. p. 222.

2º que lei complementar é esta? É o próprio Código Tributário Nacional (CTN). Sabe -se que este surgiu como lei ordinária (Lei n. 5.172/66), todavia, em razão das matérias nele tratadas, logo passou a ter status de lei complementar, avocando -se quaisquer modificações ulteriores por instrumento normativo de idêntica estatura.

3º qual artigo do CTN confere operatividade à alínea “c”? É o art. 14, I, II e III, do CTN, que enumera os “requisitos de legitimação”¹⁷ para a fruição da benesse constitucional.³⁸

De tal modo, se torna evidente, que para esse dispositivo, o que o legislador emprega é a necessidade de seguimento de requisitos em lei, necessariamente a lei complementar. Não nos trazendo dúvidas quanto a isso. Por ser uma norma que já se deixa evidente a existência de imunidades, é o que limita o poder de tributação, mas estas, sobre os impostos.

O que nos fará daqui a diante, é chegar ao ponto em que essa pesquisa legitima como a oportunidade de atuação da lei ordinária em dispositivo que não expressa de forma clara a existência da mesma imunidade, permitindo a alusão pela possibilidade de melhores requisitos para a concessão de outros tributos, que não, os impostos.

1.3 Imunidade do art. 195, §7º da CRFB/88

Vejamos agora, o que diz o dispositivo constitucional, o qual é o percussor de todo o desenvolvimento de nossa pesquisa. É a partir dessa análise e de sua interpretação, que voltaremos nossos olhares para a possibilidade de trazer novos objetos legislativos que o fundamente.

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.³⁹

³⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 462.

³⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 26 de setembro de 2019.

A partir do texto apresentado, surge, duas questões, quais seja, a respeito da abrangência do termo “entidade beneficente” e sobre a discussão acerca da regulamentação por lei complementar ou ordinária.

Cumprе salientar que imunidade prevista no parágrafo 7º, diz respeito às entidades beneficentes, e estas, são as que realizam atendimento aos necessitados, sem objetivar, de forma direta, lucro. A problemática, se faz acerca da abrangência do termo “entidades beneficentes”, uma vez que o Fisco intitulou que caberá a imunidade apenas as entidades filantrópicas.

Recorremos à Leandro Paulsen⁴⁰, que traz a ideia de “o conceito de entidade beneficente é mais amplo que o de entidade filantrópica”. Nesse sentido, não poderia ser mais didática a explicação do Ministro Moreira Alves na Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) 2028 quando afirma ser “entidade beneficente” na verdade gênero, enquanto “instituição filantrópica” é espécie e que portanto, “toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica”⁴¹.

A própria Constituição Federal em seu art. 203, declara que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, abrangendo a proteção e o amparo à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a promoção da integração ao mercado de trabalho, a habilitação e a reabilitação de pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

A partir deste dispositivo, se vislumbra a amplitude do termo “assistência social”, podendo ainda, como sustenta Leandro Paulsen, serem considerados assistenciais a eventuais serviços de saúde, tais como o atendimento hospitalar prestado gratuitamente a idosos, crianças e a adolescentes necessitados por entidade sem fins lucrativos, ou mesmo no que diz respeito a empréstimos educacionais, eis que, estes últimos, contribuem para integração no mercado de trabalho.⁴²

Carazza, tratando sobre o tema, entende que a assistência social não é somente aquela prestada pelo Poder Público, mas também a alcançada por particulares. Tais entidades auxiliam o Estado no atendimento aos interesses

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p.144.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 2028-5/DF – Medida Liminar*. Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS e Presidente da República; Congresso Nacional. Rel. Min. Moreira Alves. 11 de novembro de 1999.

⁴² PAULSEN, Leandro. Ob. cit. p.145.

coletivos. Portanto, essas atividades tanto podem ser prestadas pelo Estado como através de outras pessoas jurídicas de Direito Público, ou, ainda, de pessoas jurídicas de Direito Privado.⁴³

Diante da parte final do parágrafo 7º do dispositivo examinado, onde se utiliza a expressão “que atendam às exigências estabelecidas em lei”, registramos que no momento em que o constituinte passou a legislar sobre a isenção, leia-se imunidade, das contribuições para a seguridade social pelas entidades beneficentes da assistência social, o mesmo condicionou o entendimento de exigências e requisitos previstos em lei infraconstitucional.⁴⁴

Daí que se fez necessário, em momento anterior, trazeremos à baila, o que dispõe dispositivo, que concede imunidade de impostos a mesma pessoa que aqui tratamos. Pois na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CRFB/88, o constituinte também se coloca diante de exigências estabelecidas em lei para a concessão dessas imunidades.

Naquele momento, concluímos, que por se tratar de imunidades de impostos, sendo uma limitação constitucional do poder de tributar, haveria de ser exigida a edição de apenas lei complementar e que essa se faz diante do CTN, em seu art. 14, assim recepcionado após a constituinte de 88.

Em nosso ordenamento, a fim de defasar esse espaço deixado pelo constituinte, ao conceder a imunidade de contribuições para a seguridade social, temos a emissão de lei ordinária 12.101/09, que busca estabelecer os requisitos a serem cumpridos pelas entidades beneficentes de assistência social afim de usufruírem dessa imunidade tributária.

É o que fomenta, Frederico Batista dos Santos Medeiros:

Atualmente a lei em análise (12.101/09), a qual revogou diversos dispositivos da lei 8.212/91, é a legislação vigente que dispõe sobre os procedimentos de certificação das entidades beneficentes da assistência social para fins de usufruto da “isenção”, leia-se imunidade, insculpida no § 7º, do artigo 195, da CF/88, em relação as contribuições para a seguridade social.⁴⁵

⁴³ CARAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 770/772.

⁴⁴ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988*. Requisitos e benefícios. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>. Acesso em 25 de setembro de 2019.

⁴⁵ Ibidem.

No mesmo Sentido, José Eduardo Sabo:

Registre-se, também, que a Lei 8.212, de 24.07.1991, que dispôs sobre a organização da Seguridade Social e instituiu o Plano de Custeio, trata, no seu art. 55, II (artigo revogado pela novel lei nº 12.101/09 a seguir comentada), dos requisitos que devem ser atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para ficarem isentas da contribuição a carga da empresa, destinadas à Seguridade Social.⁴⁶

E também observamos em Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO “INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO” (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO “ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL” (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO “ISENÇÃO” UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS

⁴⁶ PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 8ª Ed. Rio de Janeiro, forense, 2013, p. 725. Apud. MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988*. Requisitos e benefícios. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>. Acesso em 25 de setembro de 2019.

LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGOLHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC. (...)

14. A imunidade tributária e seus requisitos de legitimação, os quais poderiam restringir o seu alcance, estavam estabelecidos no art. 14, do CTN, e foram recepcionados pelo novo texto constitucional de 1988. Por isso que razoável se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das instituições imunes viessem regulados por lei ordinária, tanto mais que o direito tributário se utiliza dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, expresso pela legislação infraconstitucional.

15. A Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55, da Lei nº 8.212/91, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da Constituição Federal, ex vi dos incisos I e II, verbis: 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: (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009) I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009); II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996)....

(...)

20. A Suprema Corte já decidiu que o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação às exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista, determina apenas a existência de lei que as regule; o que implica dizer que a Carta Magna alude genericamente à “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, expressão que compreende tanto a legislação ordinária, quanto a legislação complementar (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).⁴⁷

Assim, de acordo com a intenção do legislador, ao conceder a imunidade de contribuições para a seguridade social, as exigências legais a serem cumpridas pelas entidades, não serão somente aquelas em lei complementar, art. 14 do CTN, mas também em lei ordinária, como exemplo da lei 12.01/09. De forma mais exemplificativa, diante do posicionamento atual do STF e que trataremos também em capítulos a diante, entende-se que os requisitos materiais para o gozo das imunidades serão matérias reservadas ao CTN, enquanto os requisitos para o funcionamento e a

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 636941*, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>> Acesso em 26 de setembro de 2019.

constituição das entidades beneficentes de assistência social, poderá ser regulado pela lei infraconstitucional.

CAPÍTULO 2 - LEGITIMIDADE DA LEI COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA

Para tratarmos sobre os atuais posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários, em prol da legitimidade de lei complementar e ordinária para imunização de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (CONFINS) sobre as entidades beneficentes de assistência social, é importante esclarecer como ocorre a legitimidade desses objetos constitucionais. O presente capítulo tem como objetivo apontar os principais aspectos existentes no campo de atuação de uma lei complementar e uma lei ordinária, destacando principalmente, suas obrigatoriedades de regulamentação quando impostas pela Constituição Federal.

Trataremos em começo sobre a reserva legal para o uso dos objetos constitucionais, as atribuições estabelecidas para a origem de lei complementar e de lei ordinária, e por fim, adentraremos na legitimidade de ambos os objetos jurídicos para a deliberação da imunidade apresentada em pesquisa.

Acerca do tema de tamanha importância, faz-se necessário, já definirmos a inexistência de hierarquia entre lei complementar e ordinária. Em um conceito amplo, destaca-se que ambas possuem seu fundamento de validade na constituição: “âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas”⁴⁸.

O mesmo é entendido por Pedro Lenza,

Posicionamo-nos também pela inexistência de hierarquia entre as duas espécies normativas, pois admitir isso seria o mesmo que entender que uma lei municipal é hierarquicamente inferior a uma lei federal. Têm-se, na verdade, âmbitos diferenciados de atuação, atribuições diversas, de acordo com as regras definidas na Constituição.⁴⁹

Porém também existe ideologias que diferem e não acompanham a visão desses doutrinadores, os quais trataremos mais adiante.

Assim, nos debruçaremos sobre o momento em que a constituição legitimará expressamente o uso desses objetos constitucionais, colocando-os como obrigatórios para sua criação e não o poder de atuação de um objeto sobre o outro, logo que comprovado a não existência de hierarquia pela doutrina.

⁴⁸ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional* / Michel Temer. São Paulo, Malheiros, 2014. p.148.

⁴⁹ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*/ Pedro Lenza. – 22. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.711.

2.1 Princípio da legalidade e a reversa de lei

Antes de adentrarmos de forma específica na legitimidade do uso de lei complementar ou ordinária, como regulamentadoras para a atribuição a imunidade tributária, cabe aqui uma pequena passagem sobre um dos princípios que embasará toda a validade da matéria.

Hugo de Brito Machado, considera o princípio da legalidade como o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.⁵⁰

No plano do Direito Tributário, aponta o art. 150, I, da CRFB/88, que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁵¹

A Constituição foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando a interpretação ao processo de apenas criação e majoração do tributo. Porém a lei tributária deve servir de parâmetro também para criar e extinguir o tributo; para aumentar e reduzir a exação.

A lei que instituirá um tributo, deve conter, elementos obrigatórios, conforme se expressa o CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.⁵²

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed., p. 35.

⁵¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 09 de setembro de 2019.

⁵² BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13/11/2019.

2.2 Atribuições pela lei complementar e lei ordinária

Conforme introduzido, de grande importância será trazer em questões, alguns pontos importantes a serem observados no momento em que se deflagra a lei complementar e a lei ordinária, uma perante a outra.

Nossa constituição, em seu artigo 59, traz as leis complementares e ordinárias como espécie normativa diferenciadas, com processos legislativos e matérias reservadas de forma própria. Nesse ponto, já conseguimos começar a traçar alguns aspectos importantes acerca da matéria.

Miguel Reale, caracteriza a lei complementar como um *tertium genus* de leis, que não ostentam a rigidez dos preceitos constitucionais, o qual, nem tampouco deve comportar a revogação (perda da vigência) por força de qualquer lei ordinária superveniente.⁵³

Sua intenção é demonstrar que o constituinte, pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional como alterações volúveis e constantes, sem que se exija a rigidez que impedisse modificações de tratamento, quando necessária. Dessa forma, temos para certas matérias, a exigência da legislação de forma complementar. Para outras, de forma ordinária.

Semelhanças alcançadas pelas duas espécies normativas, se é demonstrada por Pedro Lenza, ao dispor que ambas, farão parte de um mesmo processo legislativo, constituindo-se, basicamente, em três fases distintas:

Fase de iniciativa (deflagra--se o processo legislativo); fase constitutiva (em que ocorre a deliberação parlamentar, pela discussão e votação, bem como a deliberação executiva, manifestando-se o Chefe do executivo pela sanção ou veto) e a fase complementar (promulgação e publicação).⁵⁴

A regra geral, se fará de forma, em que por meio de leis editar-se-ão normas gerais e abstratas, essas, que venham regulamentar as normas constitucionais.

São duas as diferenças entre lei complementar e lei ordinária. Uma do ponto de vista material e outra do ponto de vista formal.

⁵³ ALEXANDRE DE MORAES, apud REALE, Miguel. *Parlamentarismo brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1962. p. 110.

⁵⁴ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*/ Pedro Lenza. – 22. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P .705

A primeira, somente poderá ser objeto de lei complementar, matéria taxativamente prevista na Constituição Federal.⁵⁵ Exemplificamos, principalmente os artigos já esmiuçados em capítulo anterior: o art. 146, impõe o uso da lei complementar em matéria tributária, em certas ocasiões e dentro de alguns limites. Como já sabemos, para cumprir tal premissa, utilizou-se do Código Tributário Nacional, sendo recepcionado como legislação complementar.

Fora do nosso campo tributarista, temos o exemplo da criação de territórios federais (art. 18, §2º, CRFB/88) e a edição de Estatuto da Magistratura de iniciativa do STF (art. 93, caput, CRFB/88).

Mesmo que exista as divergências já apontadas, tanto em matéria tributária ou não, essa intenção de se buscar a forma expressa transcrita pelo constituinte, se destaca como regra geral a ser interpretada.

Em relação às leis ordinárias, o campo material então será ocupado por elas de maneira residual, ou seja, tudo não regulamentado por lei complementar, decretos legislativos e resoluções.

Já a segunda diferença, se faz no aspecto de necessidade de quórum de aprovação de um respectivo projeto de lei. Enquanto a lei complementar necessita de maioria absoluta para sua aprovação, as leis ordinárias se farão por quórum de maioria simples ou relativa. É o que explica, o ministro Ricardo Alexandre:

Enquanto o quórum para aprovação da lei ordinária é de maioria simples (art. 47), o quórum para aprovação da lei complementar é de maioria absoluta (art. 69), ou seja, o primeiro número inteiro subsequente à divisão dos membros da Casa Legislativa por dois. Note-se que, nas votações por maioria absoluta, não devemos nos fixar no número de presentes, mas sim no número total de integrantes da Casa Legislativa. Portanto, a maioria absoluta é sempre um número fixo, independentemente dos parlamentares presentes.

Essa atribuição, quando expressa na constituição, se fez pela necessidade de sempre se prevalecer em matérias de caráter fundamental por exemplo, o desejo de uma maioria. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, expressa:

A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento. Paralelamente, deve-se convir, não quis

⁵⁵ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*/ Pedro Lenza. – 22. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 703.

o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigiu ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma.⁵⁶

É relevante, tratarmos nesse momento sobre a hierarquia dessas leis. O qual introduzido anteriormente, temos discussões no âmbito doutrinário de bastante relevância, onde em sua grande parte equivale para a não existência de hierarquia. Aprofundando no tema, é pertinente observar principalmente os fundamentos jurídicos utilizados por esses doutrinadores para tal conclusão.

Primeiro a inexistência de hierarquia, que se baseia nesse fundamento de validade, o qual já exprimimos, nas palavras de Pedro Lenza.

O STF também vem a se posicionar acerca da matéria e pela sua inexistência. É o caso do Recurso Extraordinário (RE) 381.964, o qual se discutiu a isenção de COFINS, essa, para sociedades civis de profissões regulamentadas:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO/CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRETENSA INAPLICABILIDADE, AO CASO, DO ART. 27 DA LEI 9.868/99. AUSÊNCIA, PORÉM, DE QUALQUER ERROR IN PROCEDENDO. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

1. Ao decidir aplicar a norma do art. 27 da Lei 9.868/99, com o conseqüente desacolhimento da proposta de modulação de efeitos suscitada no julgamento, o acórdão recorrido enfrentou a questão de direito, não havendo, portanto, qualquer omissão ou contradição.

2. Ausentes as hipóteses de cabimento invocadas nos embargos de declaração, devem estes serem rejeitados.⁵⁷

Alexandre de Moraes, critica tal linha de pensamento, ao dizer que, em sentidos de diferença material, o Direito como ciência não é estanque, e determinada matéria reservada à lei complementar poderá possuir tantas subdivisões, que em uma delas poderá acabar confundindo-se com outra matéria residual a ser disciplinada por lei ordinária.⁵⁸

Em contrapartida grandes juristas utilizam de seus fundamentos, para comprovar a existência de uma hierarquia perante as leis. É assim, que Manoel

⁵⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de direito constitucional* / Manoel Gonçalves Ferreira Filho. – 38. ed., rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2012. P. 988.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 381964 / MG*. Rel. Min, Rosa Weber. Data do Julgamento: 19/10/2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312029664&ext=.pdf>>.

⁵⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional* / Alexandre de Moraes. – 33. ed. rev. e atual. até a EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016 – São Paulo: Atlas, 2017. p. 705.

Gonçalves Ferreira Filho, baseando em Miguel Reale e o “tertium genus”, aponta, que é de se sustentar, portanto, que a lei complementar é um tertium genus interposto na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta – a lei delegada e o decreto-lei) e a Constituição (e suas emendas).⁵⁹ E mais, que a lei ordinária, o decreto-lei e a lei delegada, estão sujeitos à lei complementar. Em consequência disso não prevalecem contra elas, sendo inválidas as normas que a contradisserem.⁶⁰

Dessa forma, para darmos sequência na pesquisa sobre o objeto, deveremos nos curvar sobre ambas teorias, cada qual em seu momento de atuação. A necessidade se faz, pois trataremos sobre a indigência de ambas espécies normativas para fins de regulamentação das imunidades tributárias existentes na liberação de COFINS.

2.3 Necessidade de lei complementar ou ordinária para fins de regulamentação das imunidades tributárias sobre COFINS

A Constituição Federal apresenta em seu artigo 146 a necessidade de lei complementar para regular as matérias que serão apresentadas. Estas, que tratamos sobre COFINS e demandará de alguns requisitos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...).⁶¹

Tal dispositivo atribui a lei complementar competência para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, ou seja, no âmbito infraconstitucional, toda norma inerentes aos procedimentos e requisitos a serem preenchidos pelos

⁵⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de direito constitucional* / Manoel Gonçalves Ferreira Filho. – 38. ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 988.

⁶⁰ *Ibidem*. p. 988.

⁶¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 de Setembro de 2019.

sujeitos contemplados pela constituição para se atribuírem da imunidade tributária, deverá ser regida por “Lei Complementar”.⁶²

No que diz respeito a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação a impostos, os requisitos para o usufruto dessa imunidade se encontram no Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, o qual, é por intermédio do artigo 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), como já dito em momentos anteriores, recepcionado como lei complementar, após a constituinte de 88, estando em sintonia com a norma no artigo 146, II da Constituição.

Ao falar em imunidade tributária em relação aos impostos, a doutrina em geral, é decidida, principalmente, baseando-se nas jurisprudências que comprovam os seguintes fundamentos:

Conforme precedente no STF (RE 93.770, Munoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.⁶³

Ricardo Alexandre corrobora:

Não se trata de uma exceção à regra de que a lei complementar só é exigível quando a Constituição expressamente a requer. Na realidade, o que ocorre neste caso é que a lei complementar não foi expressamente exigida no dispositivo que pediu a regulamentação (art. 150, VI, c), mas o foi em outra parte do texto constitucional, qual seja o inciso II do art. 146 da Carta Maior. Atualmente, quem faz o papel da lei complementar reguladora da imunidade é o art. 14 do Código Tributário Nacional.⁶⁴

Diante dessa interpretação já firmada pelos institutos jurídicos, o grande problema se fará diante da norma infraconstitucional, que regulamenta os procedimentos e requisitos para a posse da imunidade tributária em relação as contribuições para a seguridade social.

⁶² MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.802/DF*, Rei. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, *DJ* 13.02.2004, p. 10.

⁶⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário / Ricardo Alexandre - 11. ed. ver., atual. e amp1*. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017.

A controvérsia existirá perante a Constituição Federal ter indicado, quando determinou que a imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social ocorreria mediante o “atendimento das exigências estabelecidas em lei” (art. 150, IV e 195, §7º da CRFB/88) em observância ao que dispõe o artigo 146, II, como já apresentado, uma lei complementar. Ou então, se seria possível a regulamentação exigida, por intermédio de lei ordinária, já que a parte final dos dispositivos que regem a matéria não atribuiu expressamente tal competência a lei complementar, mas tão somente a “lei”, podendo assim, ser utilizada, uma ou outra.⁶⁵

Para cumprir essa necessidade, dentro do âmbito infraconstitucional, dita-se regras a partir por exemplo da lei 12.101/09, que já demonstrada no capítulo anterior, é recepcionada por diversas doutrinas e jurisprudência no exercício da regulamentação dos requisitos de reconhecimento de imunidade tributária pelas entidades beneficentes de acordo com §7º do artigo 195, já que aqui não tratamos de impostos e sim de COFINS.

Essa lei ordinária, como as demais, criadas na mesma intenção de nova regulamentação, então passa a ser suscitada a inconstitucionalidade devido a interpretação de que mesmo o constituinte não deixando expreso qual o tipo de lei que traria a necessária regulamentação, deveríamos nos remeter a lei complementar, por previsão do artigo 146.

Uma primeira parcela defende essa inconstitucionalidade uma vez que na qualidade de regulamentadora dos procedimentos de certificação e gozo da imunidade por instituições beneficentes de assistência social, existiria nítida limitação ao poder de tributar, o que demandaria a necessidade de uma lei complementar.

Aplicar-se-iam, tão somente, as sistemáticas existentes no CTN, para fins de delimitar quais seriam esses requisitos para usufruto da imunidade em relação à impostos e às contribuições para a seguridade social.⁶⁶

Ives Gandra da Silva Martins, leciona sobre a matéria, que cabe à lei complementar os critérios a serem estabelecidos para regulamentação perante a imunidade: “O Código Tributário Nacional já é a lei complementar que regula o

⁶⁵ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

⁶⁶ Ibidem.

sistema tributário nacional e dispõe sobre as normas gerais de direito tributário aplicáveis aos três níveis de governo”.⁶⁷

Em consonância com a afirmação do autor, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ENTIDADE BENEFICENTE. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. IMUNIDADE. ALTERAÇÃO DO ART. 55 DA LEI 8.212/91 PELA LEI 9.732/98 INDEVIDA. LIMITAÇÃO DA EXTENSÃO DA IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 195, § 7º, DA CF. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. A previsão contida no art. 195, § 7º, da Constituição Federal é norma de eficácia contida, que tem a normatividade necessária à sua imediata aplicação, podendo, contudo, ser restringida ou condicionada por lei. As limitações constitucionais ao poder de tributar, por força do art. 146, II, da Constituição Federal, devem ser regulamentadas por lei complementar, e não por lei ordinária. Embora a qualidade subjetiva das entidades assistenciais e beneficentes, isto é, os requisitos que deverão preencher para serem consideradas filantrópicas devam ser disciplinados por lei ordinária, os contornos objetivos da imunidade devem ser claramente delineados por lei complementar. Ao disciplinar os caracteres específicos das entidades beneficentes de assistência social, a Lei 9.732/98, alterando o art. 55 da Lei 8.212/91, cuidou de matéria inerente aos aspectos objetivos da imunidade, o que é reservado à lei complementar. Os dispositivos impugnados não se limitaram a estabelecer os requisitos a serem observados pelas entidades, mas sim, promoveram uma distorção no conceito constitucional de "entidade beneficente de assistência social", limitando a própria extensão da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF. O Egrégio Supremo Tribunal Federal, na ADIn 2028-5, suspendeu até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8212/91, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º, da Lei 9.732/98. De acordo com o entendimento do excelso Supremo Tribunal Federal, para fins da imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, as entidades beneficentes de assistência social deverão atender aos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, em sua redação original.⁶⁸

EMENTA: COFINS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO DO INCISO III DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 70/91. IMUNIDADE PREVISTA NO § 7º DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DA IMUNIDADE. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. JULGAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADIN 2028.

(...)

Na decisão em Medida Cautelar da ADIN 2028, o Supremo Tribunal Federal adotou o entendimento provisório de que as condições para a fruição da imunidade constitucional (§ 7º do art. 195) devem estar previstas em lei complementar, não podendo ser disciplinadas por simples lei ordinária.⁶⁹

⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V.1, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 01.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 427657 RJ*, 1999.51.01.017915-4, Rel. Des. Federal Alberto Nogueira, Data do Julgamento: 23/06/2009, 4ª Turma Especializada, DJU 08/07/2009, p. 70.

⁶⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Turma D, *Apelação/Reexame Necessário 754365-0048446-82.1999.4.03.6100*, Rel. JUIZ CONVOCADO RUBENS CALIXTO, julgado em 30/03/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/04/2011 PÁGINA: 191

Conforme se observa, o estudo amparado pelos posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários, mostra que cabe à lei complementar competência para regulamentar as normas gerais inerentes aos requisitos para a obtenção da imunidade tributária pelas entidades beneficentes de assistência social, aplicando assim, a norma existente no artigo 14 do CTN.

Contrapartida e todos esses posicionamentos, existe premissa que defende a possibilidade dessa regulamentação por lei ordinária sim, em âmbito infraconstitucional. Leva-se em consideração o termo utilizado pelo constituinte: “atendam às exigências estabelecidas em lei” (art.195, §7º, CRFB/88).

Para os fiéis defensores deste posicionamento, a Constituição Federal delimita expressamente o campo de atuação da lei complementar e quando não o faz, é facultado ao legislador editar uma lei ordinária visando a regulamentação de determinado assunto.⁷⁰

Leandro Paulsen, é o principal defensor desta premissa, ao afirmar que:

[...] penso que os preceptivos do art. 150, VI, c, do art. 153, § 2º, e do art. 195, § 7º, todos da mesma Carta, condicionam ao gozo das imunidades tributárias ao atendimento dos requisitos fixados em lei, justamente para excepcionar a previsão de lei de natureza complementar para a espécie, pois, se isto não fosse verdade, esta exigência das supracitadas normas constitucionais teria sido perfunctória, tendo em vista o mandamento constitucional genérico do art. 146, II. a lei ordinária nacional pode dispor sobre normas configuradoras das condições para o gozo da imunidade, podendo, em tese, inclusive extrapolar os requisitos já estipulados pelo § 1º, do art. 9º, e pelo art. 14, ambos do Código Tributário Nacional, desde que não restrinja o alcance da imunidade estabelecido pela Constituição.⁷¹

No mesmo linear, corroboram diversos julgados de tribunais superiores:

TRIBUTÁRIO. ART. 195, § 7º, DA CARTA POLÍTICA. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. EFICÁCIA EX TUNC. LEI 12.101/2009.
[...]

⁷⁰ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

⁷¹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

2. O art. 195, § 7º, da CF, cuida de hipótese de imunidade, passível de esmiuçamento por lei ordinária, desnecessária a via complementar para tal desiderato.

3. A Lei nº 9.732/1998, que deu nova feição aos requisitos insculpidos no art. 55 da Lei nº 8.212/1991, foi objeto de ADIn, acolhida pelo Plenário do STF para suspender a eficácia do artigo 1º, na parte que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei nº 8.212/91, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º do citado diploma legal (ADIn - Medida Liminar - 2.028-5, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 16/06/2000).⁷²

Assim, é possível verificar, que tanto a doutrina como a jurisprudência podem, também, aceitar a premissa ora suscitada, defendendo a regulamentação pela lei ordinária dos requisitos para gozo de imunidade prevista no §7º do artigo 195 da CRFB/88.

Versando sobre a controvérsia, existe atualmente em trâmite no STF uma ADI ajuizada pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) na qual sustenta a inconstitucionalidade desta principal lei ordinária que regulamenta o gozo dessas imunidades (Lei 12.101/09), com base na primeira premissa apontada anteriormente, ou seja, “a inconstitucionalidade de tal lei se daria em reação de invadir competência especial atribuída exclusivamente a Lei Complementar “em regular limitações ao poder de tributar”, caracterizando ofensa ao artigo 146, II da CF”.⁷³

A análise do referido processo e dos demais, já ajuizados perante os tribunais superiores de nossa jurisprudência, será objeto de estudo profundo, no próximo capítulo.

⁷² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação/Reexame Necessário 2005.70.00.026253-5*, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 09/03/2011

⁷³ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

CAPÍTULO 3 – A CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O ATUAL CENÁRIO JURÍDICO

Conforme observado no capítulo anterior, o objeto normativo para a concessão da imunidade tributária de CONFINS pelas entidades beneficentes de assistência social possui ainda diferentes fundamentos que o legitima para cada situação. É possível concluir que independente da intenção do constituinte pelo uso de lei ordinária ou complementar como legisladora da matéria, o que se destaca é o direito à imunidade tributária por essas entidades beneficentes.

Porém, independente do legítimo objeto a ser utilizado para afirmarmos qual seria o mais correto para o entendimento da matéria, temos atualmente uma discussão sobre o tema, pautado como repercussão geral dentro de nossa corte maior, baseado em quatro ADIs e um Recurso Extraordinário.

Tais processos, demonstrará novas alternativas para a resolução do conflito legislativo e a necessidade que cheguemos a um consenso, uma vez que o fim dessa premissa, trará consequências econômicas para fins de arrecadação de tributos aos cofres públicos. Dessas alternativas, trata o presente capítulo.

3.1 Alternativas para a concessão da imunidade tributária

O Supremo Tribunal Federal, discute atualmente os critérios que as entidades beneficentes deverão respeitar para aproveitar a imunidade de contribuições sociais concedida pela Constituição.

Em uma das últimas sugestões de alterações realizadas no ano de 2019, a ministra Rosa Weber sugeriu permitir que procedimentos e formalidades administrativas relativas à concessão da imunidade possam ser criadas por meio de lei ordinária.

Aqui, é importante salientar, que dentro dos próximos tópicos neste capítulo, iremos narrar todo o processo jurisprudencial no âmbito do STF existente para que cheguemos nesta nova tese a ser sugerida pela ministra. O que iremos destacar nesse momento, é quais seriam esses procedimentos e formalidades existentes próximos às entidades beneficentes e que irão compor melhor a linha de raciocínio para o entendimento da matéria.

Trata-se do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS).

O CEBAS é o documento previsto em lei que certifica a entidade beneficente de assistência social e suas condições filantrópicas, afim de usufruir legalmente de diversos benefícios, em caso, de imunidade tributária em relação a impostos e contribuições para seguridade social, conforme nossa Constituição Federal.⁷⁴

A princípio, a lei Orgânica de Assistência Social (LOAS art. 8742/93), delimitou quais eram os requisitos para a obtenção e quem detinha competência para conceder o CEBAS em prol de uma determinada entidade beneficente de assistência social, conforme se expressa nos artigos 9º e 18 da lei:

Art. 9º O funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso.

Art. 18. Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:
(...)
IV - conceder registro e certificado de entidade beneficente de assistência social.⁷⁵

Se observa, que originalmente era de competência do Conselho Nacional de Assistência Social conceder as entidades beneficentes de assistência social a legitimidade independente de qual fosse sua área de atuação, o CEBAS.

Porém, a competência originária do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) para emissão do CEBAS foi revogada pela Lei 12.101/09, a qual estabeleceu que as atividades das entidades beneficentes seriam voltadas para três áreas, qual seja a Saúde, Educação e Assistência Social.⁷⁶

⁷⁴ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

⁷⁵ BRASIL. *Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências*. Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm>. Acesso em: 29/11/2019.

⁷⁶ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

Com o advento da nova lei, a competência para a concessão do CEBAS passou a ser do Ministério da Saúde, Educação e Assistência Social, dependendo da área de atuação da entidade o qual se faz interessada. É a previsão na lei 12.101/09:

Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:
I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;
II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e
III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.⁷⁷

Os requisitos para que a entidade beneficente de assistência social obtenha a sua certificação estão devidamente delimitados no artigo 3º da mesma lei:

Art. 3. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:
I - seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º; e
II - preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas.⁷⁸

Conforme então se observa, se constata que a entidade beneficente de assistência social, objetivando ser reconhecida como tal, deverá ingressar com requerimento perante o Ministério correspondente à sua área de atuação, cumprindo devidamente os procedimentos e requisitos delimitados, atualmente na lei 12.101/09, com o intuito de obter o CEBAS, para, que assim possa usufruir dos benefícios imunizantes que lhe são atribuídos pela Constituição. Esse é um exemplo que trazemos como um dos procedimentos que se sugere na atual tese defendida na Suprema Corte.⁷⁹

⁷⁷ BRASIL. *Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.* Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 29/10/2019.

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios.* Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>.

Sendo a tese reconhecida, a entidade devidamente certificada, fará jus ao usufruto da imunidade tributária que se trata no § 7º do artigo 195 da CRFB/88, para fins de não pagamento das contribuições a ser delimitadas conforme previsão do artigo 31 da lei 12.010/09: “Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo”.⁸⁰

3.2 O atual alcance jurisprudencial sobre a concessão de imunidade de COFINS pelas entidades beneficentes de assistência social

Em trâmite no Supremo Tribunal Federal, onde se busca a análise da interpretação do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, segundo se emprega a “isenção de contribuições sociais para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, encontra-se o debate acerca da repercussão geral do conjunto de um recurso extraordinário (RE 566.622/RS) e quatro ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 2.2028/DF, 2.036/DF, 2.621/DF e 2.228/DF).

Iniciado no ano de 2007, o julgamento discutiu a constitucionalidade de leis que criaram condições para a concessão da imunidade tributária.

Nessas ações, hospitais e entidades da área da saúde e educação questionam as exigências previstas na Lei 9.732/1998 e no artigo 55 da Lei 8.212/1991. Entre essas condições, se almejam a necessidade de hospitais ofertarem pelo menos 60% dos serviços ao Sistema único de Saúde. Ao fundo, temos o debate entre a lei ordinária e a lei complementar (art. 14 do CTN c/c art. 146, II, CF), essas como instrumentos necessários para legislação sobre o assunto.⁸¹

Sobre a relatoria do ministro Marco Aurélio, com reconhecimento de repercussão geral, o RE 566.622/RS, a corte no ano de 2008, acolheu posição que anteriormente vinha sendo defendida, no sentido de que as imunidades deveriam ser reguladas por lei complementar, por forçado art. 146, II da CRFB/88, que reserva a tal

⁸⁰ BRASIL. *Lei que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social*. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 29/10/2019.

⁸¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 469.

instrumento legislativo a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais sobressaem justamente as imunidades, por serem interdições constitucionais de tributação.⁸²

Diante da repercussão geral, fixou-se a seguinte tese: “Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”⁸³.

Ao entendimento de Andrei Pitten Velloso,

Por jamais ter sido editada lei complementar para regular o tema, asseverou-se que as entidades beneficentes de assistência social deveriam preencher apenas os requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam: não distribuírem qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas; aplicarem os seus recursos integralmente na manutenção dos seus objetivos institucionais, sempre no Brasil; e manterem escrituração de suas receitas e despesas. Dessa forma, seriam inaplicáveis os rigorosos requisitos que foram previstos pelo art. 55 da Lei 8.212/1991, que envolvem até mesmo o reconhecimento da entidade como de utilidade pública federal e estadual ou municipal e a expedição do antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, renovado a cada três anos.⁸⁴

Diante desse recurso extraordinário, e por idênticos fundamentos, passaria então a ser inaplicáveis os requisitos estabelecidos pela Lei 12.101/2009, que atualmente regula a imunidade das instituições em apreço perante as contribuições da seguridade social.

Transcorrido quase uma década entre o reconhecimento da repercussão geral do RE e seu julgamento, este, com efeito erga omnes e vinculante, poderia ser considerado que a questão estaria por ali resolvida. Porém este entendimento não perdurou por mais do que uma semana.

Em março de 2017, o plenário da corte concluiu o julgamento das quatro ações diretas de inconstitucionalidade, proferindo decisões que seguem a mesma linha daquela acolhida no RE 566.622, mas dela discrepam em pontos fundamentais:

A divergência gravita sobre a extensão da reserva de lei complementar. De acordo com a tese firmada no julgamento do multicitado recurso extraordinário, a reserva seria absoluta, não se permitindo que lei ordinária estabelecesse requisitos para o gozo da imunidade: todas as exigências deveriam constar de lei complementar. Contrariamente, no julgamento das ADIs 2028, 2036, 2621 e 2228, prevaleceu o entendimento defendido pelo

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. PLENO, rel. Min. Marco Aurélio, j. em 23/02/2017

⁸³ Tema nº 32 da Repercussão Geral, reconhecida em 21/08/2008.

⁸⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade das entidades beneficentes de assistência social: reserva de lei complementar e vácuo legislativo*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imunidade-das-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-reserva-de-lei-complementar-e-vacuio-legislativo/17478>>.

saudoso Ministro Teori Zavascki, segundo o qual a extensão da reserva de lei complementar se limitaria à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, de modo que a lei ordinária poderia regular os procedimentos de certificação, fiscalização e de controle administrativo das entidades beneficentes.⁸⁵

A consequência dessas decisões, se firmou em que não haveria vício nas redações do art. 55, II da Lei 8.212/1991, que exigem o registro das entidades beneficentes no Conselho Nacional de Assistência Social, a obtenção do certificado expedido pelo órgão e a validade trienal deste documento.

No ano de 2018, mais uma vez o assunto é retomado ao plenário do STF. Dessa vez através dos embargos de declaração opostos pela União diante das decisões anteriores mencionadas, proferidas:

Nos embargos, a União alega haver contradição entre a metodologia adotada e a conclusão e aponta também obscuridade no acórdão decorrente de “excessiva abrangência” da tese de repercussão geral, que, em seu entendimento, fixou genericamente que os requisitos para o gozo de imunidade devem ser previstos em lei complementar. Para a União, o acórdão deveria explicitar que a tese de repercussão geral se restringe ao artigo 55 da Lei 8.212/91, na redação que possuía após os acréscimos da Lei 9.528/97.

Quanto à contradição, aponta que o acórdão embargado e a tese fixada “entram em conflito com o que foi decidido nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621, convertidas em arguições de descumprimento de preceito fundamental, cujo julgamento foi simultâneo e conjunto”.⁸⁶

Naquela sessão, só votou o relator do RE, o ministro Marco Aurélio, o qual não acolheu os embargos de declaração por entender que a decisão anterior não apresentava omissão, contradição ou obscuridade, como alegado pela União: “Ao manter os efeitos de uma lei inconstitucional por determinado período de tempo, o Supremo torna a Constituição um documento flexível (...) A inconstitucionalidade é vício congênito no nascimento da lei.”⁸⁷

⁸⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade das entidades beneficentes de assistência social: reserva de lei complementar e vácuo legislativo*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imunidade-das-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-reserva-de-lei-complementar-e-vacuolegislativo/17478>>.

⁸⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Plenário inicia julgamento de embargos em RE sobre imunidade tributária para entidades beneficentes*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=388891>>. Acesso em: 30/11/2019.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 566628 RS*, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/04/2008, Data de Publicação: DJe-073 DIVULG 23/04/2008 PUBLIC 24/04/2008.

Em seguida ao voto do relator, a ministra Rosa Weber pediu vista do processo, para que pudesse permitir que o Supremo julgasse em conjunto com o RE os embargos que também dependiam de análise nas ADIs 2.2028, 2.036, 2.621 e 2.228.

Em sua última e mais atual passagem pelo plenário da corte, o tema foi pautado novamente em abril de 2019, agora já com o voto da ministra Rosa Weber, após seu

, pedido de vista.

A Ministra sugeriu alterar a tese anteriormente apresentada no RE e nas ADIs, para permitir que procedimentos e formalidades administrativas relativas à concessão da imunidade possam ser criadas por meio de lei ordinária. Essa proposta, converge com o pedido da Fazenda Nacional, diante da apresentação do Embargos de Declaração mencionado.

Para Weber, deve ser definido por lei complementar o modo de atuação das entidades de assistência social, em especial as contrapartidas a serem observadas por elas para aproveitar o benefício.

Citando os votos dos ministros nos julgamentos anteriores, Weber acrescentou que podem ser estabelecidos por lei ordinária aspectos procedimentais sobre certificação, fiscalização e controle administrativo referentes à imunidade.⁸⁸

A proposta da ministra, demonstra que haveria então a necessidade de apresentação do CEBAS para aproveitar o benefício da imunidade pelas entidades, o que restringiria o rol de associações que se enquadraria como beneficentes.

Por fim, houve a suspensão do julgamento pelo Presidente, Ministro Dias Toffoli, para um futuro retorno.

Dessa forma, ficou pendente para os demais ministros a fundamentação diante das duas teses que até então está a ser analisada pela corte.

Diante da tese da relatora dos Embargos perante as ADIs, a ministra Rosa Weber que contou com o apoio da ministra Cármen Lúcia, definiu que: ““A lei complementar é forma exigível para definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social, contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da

⁸⁸ JOTA. *STF volta a discutir critérios para entidades beneficentes terem imunidade*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-beneficentes-imunidade-26042019>>. Acesso em: 30/11/2019.

Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”⁸⁹

Em contrapartida, a tese fixada pelo relator dos Embargos perante o RE, o ministro Marco Aurélio continuou a mesma desde seu primeiro relatório, o qual, “os requisitos para o gozo da imunidade não de estar previstos em lei complementar”.

Diante da inexistência de definição perante o tema pelo STF, não há certeza alguma acerca dos requisitos que tais entidades beneficentes devem observar para ver reconhecido o direito à imunidade tributária, assim, até que haja essa definição, o seu direito de gozo fica a cargo tanto da lei complementar, o CTN e de leis ordinárias, que dessa forma se complementarão para que se possa resguardar os direitos que o constituinte busca na Constituição.

3.3 Consequências econômicas diante da atribuição da imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social

Uma das grandes questões persistentes a serem analisadas diante das imunidades tributárias, se dá pela consequência econômica resultante da perda de arrecadação de tributos aos cofres públicos, quando este direito constitucional é conferido a algumas parcelas de nossa sociedade. De forma mais relevante, quando os requisitos para o enquadro como entidades beneficentes, são muito brandos.

De acordo com os entendimentos de Sabbag, a norma imunizante, visa preservar, valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações a pessoas físicas e jurídicas.⁹⁰

Porém, não podemos deixar de lado, o fato de que a partir do momento que se cria normas imunizadoras de tributos, uma parcela econômica da sociedade também será afetada. Ao se tratar da norma imunizadora de Contribuições Sociais para Entidades Beneficentes de Assistência Social, essa situação se faz ainda mais relevante.

Durante o tramite em processo perante o STF, que trazia a discussão acerca dos critérios para entidades beneficentes aproveitarem a imunidade tributária de

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 566628 RS*, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/04/2008, Data de Publicação: DJe-073 DIVULG 23/04/2008 PUBLIC 24/04/2008.

⁹⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 363

contribuições à Previdência Social, a União, em um dos pedidos de Embargos de Declaração perante o RE 566.622 e as quatro ADIs que trazia a matéria, o governo anunciou que a decisão de se legislar tais critérios apenas por lei complementar, causaria perda de arrecadação à Previdência de R\$16 bilhões de reais por ano. O rombo somaria R\$73 bilhões em cinco anos, contando a restituição de contribuições pagas indevidamente.⁹¹

A União entende que os requisitos são muito brandos, de forma que praticamente qualquer empresa poderia se enquadrar como entidade de assistência social. Assim, o governo defendia a validade dos critérios mais rigorosos que constam na lei 8.212/1991, a exemplo da exigência do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas).⁹²

Assim, entende-se que critérios mais exigentes para a concessão de certas imunidades, causarão menor impacto fiscal ao financiamento da seguridade social.

Em pesquisas mais recentes, segundo dados da Receita Federal, em função da imunidade tributária dessas entidades, o governo deixará de arrecadar R\$ 14,16 bilhões em contribuições previdenciárias em 2020. A previsão representa alta de quase 7% em relação à perda de arrecadação de R\$ 13,24 bilhões no ano de 2019.⁹³

Em contrapartida, Custódio Pereira, presidente do Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF), vê com preocupação a possibilidade do fim da imunidade fiscal do setor ou até mesmo o uso de critérios mais exigentes:

São instituições centenárias que fazem a filantropia. Não têm lucro, o superávit é revertido na instituição. É um setor fiscalizado e de altíssima qualidade na área de saúde, educação e assistência social. As consequências serão muito ruins para o país. São milhares de pessoas que vão perder.⁹⁴

Exposta a situação, percebe-se que o problema ora proposto vai muito além de uma mera discussão jurídica e atinge questões econômicas complexas com implicações na arrecadação tributária da União.

⁹¹ JOTA. *STF começa a julgar se modula decisão sobre imunidade a entidades beneficentes*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-imunidade-entidades-beneficentes-05092018>>. Acesso em: 30/11/2019.

⁹² Ibidem.

⁹³ O GLOBO. *Reforma Tributária: Equipe de Paulo Guedes quer rever isenção fiscal de entidades filantrópicas*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/reforma-tributaria-equipe-de-paulo-guedes-quer-rever-isencao-fiscal-de-entidades-filantrópicas-23953050>>. Acesso em: 30/11/2019.

⁹⁴ Ibidem.

Em outras palavras, o tema proposto, se analisado de uma forma macroeconômica, atinge a necessidade de se enfrentar toda a atual estrutura empregada nas desonerações sobre receitas que atualmente atingem consideráveis níveis de renúncias contabilizadas, conforme restou apresentado neste capítulo.

Nesse sentido, o cenário poderá se agravar caso seja decretada a inconstitucionalidade de leis ordinárias que regulamentem critérios mais específicos, sem qualquer tipo de ressalva, sem que o Estado não compense a sua própria ineficiência legislativa e sem razoabilidade institucional por parte dos três poderes, sobretudo do Judiciário.⁹⁵

⁹⁵ MORAES, Pedro Henrique Cavedoni. *Da inconstitucionalidade do CEBAS e suas consequências econômicas ao financiamento da previdência social*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/68221/da-inconstitucionalidade-do-cebas-e-suas-consequencias-economicas-ao-financiamento-da-previdencia-social/3>>.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se tratar sobre a imunidade tributária de contribuições sociais para entidades beneficentes de assistência social, o que se viu é que de fato, atualmente ainda existe um grande embate doutrinário e jurisprudencial acerca dos critérios a serem respeitados para que se possa ter o direito ao não pagamento do tributo.

O que se observa no transcorrer da pesquisa, é que a imunidade tributária será concedida pela própria constituição, o qual legitima essa ocorrência e desonera o dever de pagar tributos à determinados grupos em nossa sociedade, desde que cumpra os requisitos que se fazem de forma expressa ao longo de todo o seu texto.

A imunidade, conforme pode ser observado, sempre delimitar-se-á uma competência constitucionalmente atribuída, sendo assim, sempre prevista na Constituição. Ao longo do texto constitucional, mesmo que encontremos o termo “isenção”, por ser expresso, iremos reconhecê-lo como uma norma imunizante. Já que a isenção, em regra, sempre virá diante de leis infraconstitucionais dentro do âmbito legal de um ente federativo responsável pela produção dessa legislação.

A Constituição, em seu artigo 195, §7º abordar a imunidade tributária de COFINS para entidades beneficentes de assistência social, e a grande questão que rege todo o trabalho é a escrita do dispositivo pelo constituinte ao utilizar da expressão “exigências estabelecidas em lei” que concede a possibilidade de diferentes interpretações para que se identifique qual a norma legal a ser utilizada no momento de amoldar os requisitos que deverão ser respeitadas pelas entidades beneficentes para que possam aproveitar da imunidade tributária.

Conforme foi relatado, a doutrina e a jurisprudência abordam o tema com diferentes fundamentos, onde se reconhece o uso de lei complementar como a única legislação a ser constitucionalmente aceita, através do artigo 14 do CTN, sendo respaldado pelo artigo 146, II da Constituição trazendo os únicos requisitos a serem cumpridos por essas entidades.

Em linhas contrárias, outros fundamentos se colocam ao reconhecer que não só o uso de lei complementar, mas também o uso de leis ordinárias nasce no intuito de somar para que os requisitos e procedimentos dessa atribuição imunizante possa vir a fortalecer a intenção do constituinte.

O Supremo Tribunal Federal, reconhece o tema em caráter de repercussão geral e diante de ADIs e Recurso Extraordinário ainda em trâmite na corte aguardando posicionamento do restante dos ministros, busca-se a melhor interpretação para o dispositivo que possibilita as interpretações desiguais.

Entende-se que se confirmada a teoria de que o texto constitucional resguardando apenas a lei complementar a autoridade de reger as regras a serem cumpridas pelas entidades beneficentes, tais requisitos se fazem insuficientes para inibir instituições que não necessariamente se revelam com objetivos beneficentes de assistência social.

Permitir, portanto, o uso de leis ordinárias como legislação que traga critérios mais exigentes para a concessão dessa imunidade, é possibilitar não só um controle mais rigoroso dessas entidades fraudulentas, mas contribuir diretamente com a diminuição do impacto fiscal e econômico aos cofres públicos que é causado pelo não recolhimento de tributos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário* / Ricardo Alexandre - 11. ed. ver., atual. e amp1. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017.

BACHA, Sergio Reginaldo. *Constituição Federal. Leis Complementares e Leis Ordinárias. Hierarquia*. Ed. Fórum. São Paulo. 2004.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 09 de setembro de 2019.

BRASIL. *Lei que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social*. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 29/10/2019.

BRASIL. *Lei que dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências*. Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm>. Acesso em: 29/11/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.802/DF*, Rei. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, DJ 13.02.2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 2028-5/DF – Medida Liminar*. Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS e Presidente da República; Congresso Nacional. Rel. Min. Moreira Alves. 11 de novembro de 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 168.110*. 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. em 04 -04 -2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo189.htm>> Acesso em: 25 de setembro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 381964 / MG*. Rel. Min. Rosa Weber. Data do Julgamento: 19/10/2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312029664&ext=.pdf>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 427657 RJ*, 1999.51.01.017915-4, Rel. Des. Federal Alberto Nogueira, Data do Julgamento: 23/06/2009, 4ª Turma Especializada, DJU 08/07/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 636941*, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>> Acesso em 26 de setembro de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 566622 RS - RIO GRANDE DO SUL*, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 23/02/2017, Data de Publicação: DJe-038 01/03/2017. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/442465742/recurso-extraordinario-re-566622-rs-rio-grande-do-sul>> Acesso em: 25 de setembro de 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D, *Apelação/Reexame Necessário 754365-0048446-82.1999.4.03.6100*, Rel. JUIZ CONVOCADO RUBENS CALIXTO, julgado em 30/03/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/04/2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª região. *Apelação/Reexame Necessário 2005.70.00.026253-5*. PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 09/03/2011.

CARAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 16. ed.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de direito constitucional / Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. – 38. ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

GUERRA, Sidney; MERÇON, Gustavo. *Direito Constitucional Aplicado à Função Legislativa*.

JOTA. *STF começa a julgar se modula decisão sobre imunidade a entidades beneficentes*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-imunidade-entidades-beneficentes-05092018>>. Acesso em: 30/11/2019.

JOTA. *STF volta a discutir critérios para entidades beneficentes terem imunidade*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-beneficentes-imunidade-26042019>>. Acesso em: 30/11/2019.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado/ Pedro Lenza*. – 22. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V.1, São Paulo, Saraiva, 1998.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário / Alexandre Mazza*. – 5. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. *Da imunidade tributária das entidades beneficentes da assistência social segundo a Constituição Federal de 1988. Requisitos e benefícios.* Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20115&revista_caderno=26>. Acesso em 25 de setembro de 2019.

MINISTÉRIO DA CIDADANIA. Secretaria Especial do Desenvolvimento, 2019. *Entidades e Organizações de Assistência Social.* Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>>. Acesso em: 17 de setembro de 2019.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional / Alexandre de Moraes.* – 33. ed. rev. e atual. até a EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016 – São Paulo: Atlas, 2017.

MORAES, Pedro Henrique Cavedoni. *Da inconstitucionalidade do CEBAS e suas consequências econômicas ao financiamento da previdência social.* Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/68221/da-inconstitucionalidade-do-cebas-e-suas-consequencias-economicas-ao-financiamento-da-previdencia-social/3>>.

O GLOBO. *Reforma Tributária: Equipe de Paulo Guedes quer rever isenção fiscal de entidades filantrópicas.* Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/reforma-tributaria-equipe-de-paulo-guedes-quer-rever-isencao-fiscal-de-entidades-filantropicas-23953050>>. Acesso em: 30/11/2019.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Custeio da Seguridade Social.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.* 10ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

REALE, Miguel. *Parlamentarismo brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1962.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário* / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Plenário inicia julgamento de embargos em RE sobre imunidade tributária para entidades beneficentes*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=388891>>. Acesso em: 30/11/2019.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional* / Michel Temer. São Paulo, Malheiros, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade das entidades beneficentes de assistência social: reserva de lei complementar e vácuo legislativo*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imunidade-das-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-reserva-de-lei-complementar-e-vacuolegislativo/17478>>.