

FRUIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SOB A ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

FRUITION OF TAX IMMUNITY OF SOCIAL ASSISTANCE ENTITIES FROM THE PERSPECTIVE OF THE FEDERAL SUPREME COURT

Beatriz Toledo de Moraes e Moura¹ | Victória Milaré Toledo Santos²

¹ Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário (PUC/SP).

² Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário (PUC/SP). Advogada no Machado Meyer Advogados.

RESUMO

O presente artigo tem por finalidade questionar a possibilidade de criação de requisitos, por intermédio de lei ordinária, para fruição da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, relativa a instituições de assistência social sem fins lucrativos, além daquelas já previstas em lei complementar – no Código Tributário Nacional – com base na atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Assim, a partir do estudo do conceito de imunidade tributária e da própria natureza das entidades, também com base em extensa pesquisa bibliográfica e na respectiva legislação pertinente, foi possível concluir que tal restrição não é permitida em nosso ordenamento jurídico, pois deve o legislador infraconstitucional realizar uma análise sistemática da Constituição sob pena de violar direito fundamental dos contribuintes.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Assistência social. Supremo Tribunal Federal. Lei ordinária.

ABSTRACT

This article aims to question the possibility of creating requirements through ordinary law, for the fruition of the tax immunity predict by Article 150, section IV, paragraph “c” of the 1988 Federal Constitution relating to non-profit social assistance institutions, beyond those already foreseen in a complementary law – in the National Tax Code – will be discussed, based on the current jurisprudence of the Federal Supreme Court. Therefore, from the study of the concept of tax immunity and the proper nature of the entities, also based on extensive bibliographic research and the respective relevant legislation, it was possible to conclude that such restriction is not allowed in our legal system, as the infra-constitutional legislator must carry out a systematic analysis of the Constitution under penalty of violating the fundamental right of taxpayers.

Keywords: Tax immunity. Social assistance. Federal Supreme Court. Ordinary law.

1 INTRODUÇÃO

Em que pese a razoável quantidade de trabalhos desenvolvidos acerca das imunidades tributárias, este ainda é um tema muito complexo, posto de inúmeras particularidades. Nesse cenário, diante da considerável dificuldade em se entender a real extensão das imunidades previstas pela Constituição Federal de 1988, busca-se abordar a jurisprudência que tem sido firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos últimos anos sobre o tema.

Especificamente em relação às imunidades, é possível mencionar que dizer que correspondem a regras jurídicas, com sede constitucional, que traçam o limite da competência dos entes federados; assim, negam a competência para a instituição de impostos em relação a determinados fatos (BALEIRO, 2010). Além disso, nota-se haver uma relação entre as normas imunizantes e as demais disposições constitucionais, tendo em vista tratar-se de proteção permanente aos contribuintes.

Como citar este artigo

MOURA, B. T. M.; SANTOS, V. M. T. Fruição da imunidade tributária das entidades de assistência social sob a ótica do Supremo Tribunal Federal. *Revista Diálogos Acadêmicos*. Fortaleza, v. 10, n. 01, p. 19-30, jan./jun. 2021.

À medida em que são consideradas verdadeiros direitos fundamentais, conclui-se pela impossibilidade de restrição por quaisquer normas infraconstitucionais, sob pena de violação à Lei Maior. Neste contexto, o objetivo do presente artigo é demonstrar que, apesar do tratamento tributário diferenciado garantido constitucionalmente, as entidades de assistência social enfrentam inúmeros problemas para terem reconhecido seu direito de imunidade tributária constitucional, seja pela tentativa de criação de novos requisitos pelos entes tributantes, como nos casos que serão analisados na sequência, seja por diversos outros requisitos, motivo pelo qual o tema mostra-se extremamente complexo.

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Não é incorreto afirmar que o conceito de imunidade tributária ainda carece de precisão. É o que adverte o brilhante professor Paulo de Barros Carvalho (1990, p. 163), para quem “Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia.”

Ressalvadas as memoráveis definições concebidas pela doutrina tradicional sobre o conceito de imunidade tributária¹, cumpre iniciar a exposição a partir da lição trazida por Paulo de Barros Carvalho (2017). Para o autor (*op. cit.*, p. 203), as imunidades podem ser definidas como uma classe do texto da Carta Constitucional, finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, que, de forma expressa, determinam “a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Tomando tais orientações, pode-se entender que as imunidades auxiliam no processo de demarcação das competências impositivas, ou seja, antecedem ao momento da repercussão tributária. Roque Carrazza (2017, p. 850) chegou à mesma conclusão ao expor que “as normas imunizantes limitam e impedem que as normas de tributação atuem, por isso que criam situações permanentes de não incidência”.

Diz-se, portanto, que as disposições constitucionais concernentes às imunidades estão incluídas na categoria das sobrenormas, haja vista que são normas que disciplinam outras normas (CARVALHO, 1984), traçando os limites das regras de competência tributária dos entes políticos. Assim, como colocado de forma brilhante pela doutrinadora Regina Helena Costa (2015, p. 50) o preceito imunizante “investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência”, qualificando-se como regras de estrutura.

Haveria, assim, uma natureza dúplice do instituto ora tratado. De um lado, o prisma formal, pode-se conceber a imunidade como uma norma constitucional cujo objetivo é demarcar a competência tributária, “por continente de hipótese de intributabilidade”; por outro lado, o prisma material, trata-se de “direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas” (COSTA, 2015, p. 58). Em suma:

¹ Neste sentido, recomenda-se a leitura de Baleeiro (1977) e Borges (1980).

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delineados, de não se sujeitarem à tributação. (COSTA, 2015, p. 58)

Neste sentido, fala-se em verdadeira proteção permanente aos contribuintes, tendo em vista que as normas imunizantes garantem direitos fundamentais ao preterir a arrecadação de dinheiro aos cofres públicos.

Outra conclusão a que se pode chegar é a de que, sendo uma garantia fundamental, tais normas devem sempre produzir seus efeitos independentemente da edição de normas inferiores que as explicitem, sob pena de incorrer em cristalina inconstitucionalidade.² A interpretação destas regras há de ser o quanto possível ampla e generosa (CARRAZZA, 2017), de forma a preservar todos os seus valores: econômico, social, político, religioso etc.

A despeito de tal questão, em algumas hipóteses a Constituição prevê, de modo expresso, a necessidade de complementação do preceito imunizante pelo legislador infraconstitucional para fins de fixação de requisitos para a fruição do benefício em questão. Nesses casos, cuida-se de imunidade abrigada em norma constitucional de eficácia contida.

Em relação a este ponto específico, cuida-se de terreno incerto na doutrina. O mestre Sacha Calmon Navarro Côelho (2007), por exemplo, defende que, nestas hipóteses, a imunidade tributária seria inaplicável, em razão da ausência de lei complementar – o dispositivo não seria autoaplicável, careceria de acréscimo normativo. Em contrapartida, há quem defenda que o legislador constituinte proporcionou carga normativa suficiente para aplicação imediata da norma em questão, de tal modo que o legislador complementar não poderia alterar os contornos desta regra imunizante (COSTA, 2015).

É por esta razão que a renomada professora Misabel Derzi conceituou a imunidade tributária como sendo uma regra constitucional expressa ou implicitamente necessária (BALEIRO, 2010), à medida em que poderia estar expressamente prevista no Texto Constitucional ou não. Neste segundo caso, diz-se que a norma imunizante figura como decorrência necessária dos princípios constitucionais — é o caso, por exemplo da imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que deve ser reconhecida ainda que inexista a lei complementar que a consagre. É o que se passa a tratar.

3 CONFIGURAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – ART. 150, IV, “C”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Prevê a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2021b) em seu artigo 150, inciso VI, alínea “c”, a proibição à instituição de impostos sobre o patrimônio, a

² Constituição Federal (BRASIL, 2021b): “Art. 5º. [...] § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

renda ou os serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Em complemento, o parágrafo 4º do mesmo dispositivo disciplina que essa vedação abarca apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das referidas entidades.³ É ver a disposição da imunidade classificada como genérica⁴ pela doutrina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...]. (BRASIL, 2021b).

De início, insta consignar que a expressão “sem fim lucrativo” não se refere à ausência de atividade econômica (JESUS, I.; JESUS, F.; JESUS, R., 2016). Inclusive, esta sobra financeira seria desejável se visasse um desenvolvimento contínuo da entidade. Com efeito, Regina Helena Costa (2015) afirma justamente que o lucro dessas entidades é relevante e necessário; o que se veda é a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, pois restaria caracterizada a atividade empresarial.

Dessa forma, também se chega à conclusão de que as instituições de assistência social gozam de capacidade econômica, apesar de não possuírem capacidade contributiva. Confirma-se os brilhantes apontamentos da professora Regina Helena sobre o tema:

Mesmo podendo verificar-se a existência de capacidade econômica de tais entes, certamente lhes falta aptidão para contribuir, pois que toda sua capacidade econômica deve ser vertida à consecução dos serviços que estão a seu cargo. Exatamente por reconhecer a presença da capacidade econômica de determinada pessoa é que a Constituição quer mantê-la de modo inatingível, para que possa atingir bem suas finalidades, que coincidem com as do Estado. (COSTA, 2015, p. 96).

Ademais, para melhor contextualização, menciona-se também que a própria Magna Carta trouxe em seu texto os fins buscados através da assistência social, ainda que de forma exemplificativa, *verbis*:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

³ Constituição Federal (BRASIL, 2021b): “Art. 150. [...] § 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”.

⁴ Sobre o tema, recomenda-se a leitura de Costa (2015).

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. (BRASIL, 2021b).

Sobre este ponto, o STF já se posicionou no sentido de abarcar nos objetivos da assistência social os setores da Educação e Saúde (BRASIL, 2017), a despeito da literalidade do dispositivo constitucional. Dessa forma, é possível inferir que ao tratar da imunidade em comento implica reconhecer que sua implementação busca atender aos objetivos estabelecidos na Constituição como um todo.

Constata-se, assim, que o Estado, por si só, não consegue garantir todos os direitos sociais, tais como enumerados no artigo 6º da Carta da República.⁵ Este é o motivo pelo qual o ente público precisa valer-se de entidades não-governamentais, com finalidades de assistência social (CARRAZZA, 2017). Este benefício tributário, portanto, coaduna-se com os próprios fins do Estado Democrático de Direito, servindo à coletividade e suprindo eventuais deficiências do Poder Público.

Na mesma linha, Regina Helena Costa (2015, p. 188) entende que as instituições de assistência social são “pessoas de Direito Privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste.” O legislador constitucional buscou, de certo modo, a compensação de tais ações com a vedação constitucional da exigência de impostos.

Ademais, em atenção ao princípio constitucional previsto no artigo 145, parágrafo 1º⁶, não haveria que se falar em tributação das instituições de assistência social à medida em que elas não possuem fins lucrativos, tal como previsto no artigo 150 da Magna Carta (BRASIL, 2021b), razão pela qual são destituídas de capacidade contributiva, como já antecipado.

No tocante ao citado dispositivo, nota-se que o próprio legislador constitucional já dispôs certos requisitos para fruição da imunidade, quais sejam: o benefício tributário se restringe às finalidades essenciais das entidades, sem finalidade lucrativa, e deve atender aos requisitos previstos em norma infraconstitucional, além do fato de que a imunidade se restringe aos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços dessas instituições. Outrossim, para fins de regulamentação, visando atender à parte final do regramento constitucional em foco, o Código Tributário Nacional (CTN) também previu, em seu artigo 14, requisitos para gozo do benefício:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

⁵ “Art. 6º: São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.” (BRASIL, 2021b).

⁶ Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL, 1988).

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL, 2021a).

Pois bem. Ocorre que, a despeito de tal previsão em lei complementar, foi editada também a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (BRASIL, 2021d), que igualmente objetivou regulamentar a regra imunizante das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Dessa forma, além de explicitar alguns dos requisitos já contidos no Código Tributário Nacional, acima citados, também buscou dispor, na categoria de lei ordinária, acerca de novas hipóteses, ou seja, sem que houvesse qualquer correspondência.

A lei em questão excluiu do âmbito do benefício tributário os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (art. 12, §1º), além de prever procedimentos para a suspensão do benefício pela autoridade fiscal (arts. 13 e 14). As entidades viram-se obrigadas a recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados.⁷

Diante de tal situação, o Poder Judiciário foi provocado a decidir sobre a constitucionalidade de referidas restrições. Assim, analisar-se-á a jurisprudência que vem sendo construída pelo Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, relativa, especificamente, às limitações impostas pelo legislador infraconstitucional para fruição do benefício exposto.

4 ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA FRUIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

De início, cumpre reiterar que a imunidade tributária é um direito fundamental, motivo pelo qual não se trata apenas de verificar se há ou não uma reserva de lei complementar, mas se os princípios constitucionais foram observados. À medida em que o artigo 69 da Constituição exige quórum qualificado para a aprovação de lei complementar⁸, mostra-se patente a necessidade acerca de uma discussão quanto à regulamentação em torno da imunidade tributária em questão.

Nesse sentido também, o Plenário do egrégio STF, em 12/04/2018, apreciou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.802/DF (BRASIL, 2018), rati-

⁷ “Art. 12. [...] § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: [...] f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; [...]” (BRASIL, 1997).

⁸ “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.” (BRASIL, 2021b).

ficando a medida cautelar concedida em 27/08/1998, ao declarar, por unanimidade, inconstitucionais as restrições exigidas das entidades sem fins lucrativos referidas no tópico precedente, decorrentes da Lei nº 9.532/1997.

Com essa decisão, que transitou em julgado em 14/05/2018, o Tribunal entendeu que todas as hipóteses previstas pela lei ordinária padeceriam de vício, à medida em que deveriam ter sido regulamentadas por lei complementar, em atenção ao artigo 146, inciso II, da Constituição da República de 1988.⁹ A decisão em questão ressaltou, contudo, a possibilidade de legislação ordinária estipular requisitos referentes à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, não sendo necessário observar, neste ponto, a reserva de lei complementar.

Assim, o Excelso Pretório entendeu haver duas espécies de regulamentação: a) por intermédio de lei ordinária, seria possível regulamentar aspectos procedimentais, como certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades; b) a lei complementar abarcaria as normas atinentes à delimitação do próprio objeto da imunidade – como os dispositivos em questão da Lei nº 9.532/1997 (BRASIL, 2021d) versavam sobre o próprio conteúdo da imunidade tributária, padeciam de vício de inconstitucionalidade.

Além desta lei ordinária, que trouxe em seu texto inúmeros dispositivos que cuidavam de regulamentar — e restringir — as imunidades das entidades de assistência social, pode-se citar também a exigência chamado Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), por intermédio do artigo 55, da Lei nº 8.212/1991 (BRASIL, 2021c), que foi substituído pela Lei nº 12.101/2009 (BRASIL, 2021e). Sobre o mencionado certificado, veja-se comentários de Thais de Laurentiis e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

Nos termos do artigo 3º dessa última lei [Lei nº 12.101/2009], a concessão da certificação deveria observar o cumprimento dos requisitos dispostos nas Seções I, II, III e IV do seu Capítulo II, as quais estabeleciam não apenas normas procedimentais para a emissão do certificado, como também contrapartidas de atuação necessárias ao usufruto da "imunidade", fixando critérios que iam muito além do previsto pelo Código Tributário Nacional (CTN). (LAURENTIIS; SIMÕES, 2021).

Referida certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social são concedidas, por exemplo, apenas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que sejam reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e atendam ao disposto na lei.

Após intenso debate, o STF também apreciou essa questão, em março de 2017, ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 2028, 2036, 2228 e 2621, bem como o Recurso Extraordinário nº 566.622, representativo do Tema 32 de repercussão geral. Em todas as ações (BRASIL, 2017), questionava-se a legitimidade de dispositivos da legislação ordinária que estabeleceram requisitos e procedimentos a serem cumpridos para fins de enquadramento na qualifica-

⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;” (BRASIL, 2021b).

ção de “entidades beneficentes de assistência social”, indispensável à fruição da imunidade prevista no artigo 195, §7º, da Magna Carta.¹⁰

O parágrafo mencionado traz o termo “isentas” em sua redação; entretanto, como já reconhecido pela Corte do Supremo Tribunal à luz do julgamento das citadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, o art. 195, § 7º, da Constituição é uma inequívoca hipótese de imunidade tributária, em razão de retirar as “entidades beneficentes de assistência social do campo de competência para instituição e cobrança da contribuição destinada ao custeio da seguridade social” — nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa (BRASIL, 2017, p. 12).

Neste tocante, o artigo transcrito, equiparando seu alcance ao do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Magna Carta, adota três critérios para reconhecimento da imunidade ao pagamento de contribuição destinada ao custeio da seguridade social ou dos impostos, quais sejam:

[...] (i) o caráter beneficente da entidade, isto é, a ausência de fins lucrativos destinados ao benefício ou aumento patrimonial para os participantes da entidade, (ii) a dedicação às atividades de assistência social, e (iii) a observância às exigências definidas em lei. (BRASIL, 2021b).

Pode-se concluir que, à luz do julgamento supracitado, o eminente Tribunal Superior igualmente firmou entendimento segundo o qual os requisitos para que as entidades possam fruir do benefício tributário devem estar dispostos apenas no Código Tributário Nacional, sendo a lei complementar que regulamenta o dispositivo constitucional.¹¹

Tal decisão, em um primeiro momento, afastou os requisitos previstos pela legislação ordinária, proporcionando segurança jurídica aos contribuintes. Ocorre que, na sequência, ao apreciar os embargos de declaração opostos pela União Federal em face da mencionada decisão, foi reformulada a tese relativa ao Tema nº 32 da repercussão geral, em sessão realizada em 18/12/2019.¹²

Definiu-se, assim, que os aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente devendo ser observada a reserva de lei complementar no que se refere à definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no artigo 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente na parte relacionada à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Ora, houve um verdadeiro efeito modificativo na recente decisão do Tribunal ao apreciar os declaratórios fazendários, à medida em que permitiu que a legislação ordinária tratasse do próprio funcionamento das entidades de assis-

¹⁰ 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. (BRASIL, 2021b).

¹¹ “IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.” (BRASIL, 2017).

¹² A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. (BRASIL, 2019).

tência social. Não sendo necessária a observância à reserva de lei complementar para impor condições para gozo de imunidade tributária de contribuições sociais, a segurança jurídica — até então supostamente garantida às instituições em questão — viu-se violada, sobretudo diante dos requisitos que passam a ser exigidos para fruição do benefício tributário a partir da decisão em questão.

Nesse contexto, pode-se citar, por exemplo, que a exigência do CEBAS é um desses requisitos que passam a limitar o direito fundamental dos indivíduos. Sobre esse tema, confira-se comentários precisos de Renato Dolabella Melo:

Por essa lógica, a lei ordinária poderia indicar QUEM PODE ser imune. Já a lei complementar seria a norma necessária para determinar o que essas pessoas (previamente certificadas nos termos da legislação ordinária) DEVEM FAZER para terem a imunidade. É uma evidente inversão de valores, pois, antes mesmo de qualquer verificação sobre as contrapartidas que deveriam ser executadas pelas OSCs, a legislação ordinária já poderia fechar a porta para o caminho da imunidade, bastando definir um perfil de "certificação" que não seja atendido. Isso esvazia por completo o sentido e utilidade da lei complementar nesse caso, pois o filtro real estaria na legislação ordinária. (MELO, 2020).

Esses exemplos trazidos demonstram que a norma constitucional que deveria garantir deveres fundamentais é, na realidade, aquela que precisa ser garantida. As entidades de assistência social que, mesmo sem fins lucrativos, contribuem para preencher buracos na atuação Estatal, têm, em contrapartida, que socorrer-se ao Poder Judiciário para dar efetividade aos próprios direitos constitucionais. Mas os exemplos não se esgotaram por aí.

No dia 27/03/2020, o Supremo Tribunal finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480, que versava acerca das regras previstas na Lei 12.101/2009, ratificando o entendimento exposto no Tema 32 acima mencionado, tendo em vista que o Tribunal, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente a ação, afastando os dispositivos que versavam acerca do CEBAS — requisito para o gozo de imunidade das contribuições sociais. Decidiu o Tribunal pela constitucionalidade dos dispositivos relativos unicamente a aspectos procedimentais, e pela inconstitucionalidade dos regramentos que especificavam requisitos específicos para o usufruto da imunidade, sem correspondência com a lei complementar — o CTN.

Além das questões específicas tratadas no julgamento, declarou-se a inconstitucionalidade do artigo 31, que previa "o direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação" (BRASIL, 2021e). Assim, o STF expressou o entendimento de que a entidade poderá fruir da imunidade tributária quando cumprir os requisitos previstos em lei complementar, não mais a partir da concessão do CEBAS, que passou a contar apenas com efeitos declaratórios para fins tributários. Sobre o assunto:

Com o afastamento das regras específicas para concessão do CEBAS nas áreas de educação e de assistência social, é importante perceber então que qualquer entidade que tenha tido seu pedido de certificação indeferido

por não atendimento a alguma dessas exigências terá o direito de ter o CEBAS, como também de pleitear a restituição das contribuições sociais pagas nos últimos 5 anos. O mesmo vale para a OSC que pagou contribuições sociais antes da concessão do CEBAS a seu favor, observado o prazo para requerimento da restituição. Isso porque, nesses casos, a cobrança dos tributos foi indevida, pois se baseou em requisitos e definições agora reconhecidos como inconstitucionais pelo STF no julgamento da ADIn 4480. (MELO, 2020).

Cabe perceber, nesse ponto, que a referida decisão do Supremo Tribunal representou verdadeira vitória às instituições de assistência social, haja vista que tiveram seu direito fundamental ao benefício tributário garantido, ainda que os requisitos previstos em legislação ordinária não sejam cumpridos.

Por fim, em 08/02/2021, o Tribunal apreciou os declaratórios opostos pela Fazenda Nacional nestes autos, concluindo pela impossibilidade de modulação dos efeitos da decisão que proclamou a incompatibilidade de ato normativo com a Constituição Federal, sob pena de inobservância da Lei Maior (BRASIL, 2021).

Pois bem. A despeito dessa jurisprudência exposta, que vem sendo construída ao longo dos últimos anos, evidente a questão seguirá em debate nos Tribunais Superiores para definição de inúmeros outros pontos que carecem de definição até o momento, ante à complexidade e extensão do tema.¹³

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou expor o entendimento recente do egrégio Supremo Tribunal Federal em relação às leis ordinárias editadas para criação de requisitos relativos à fruição das imunidades tributárias. Dentro do extenso campo de classificação das imunidades, a pesquisa buscou focar no grupo relativo alínea "c", do art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988, hipótese das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Demonstrou-se que, para haver o gozo da imunidade tributária, necessário o atendimento à Lei Complementar. Tal afirmação é corroborada a partir do conceito de imunidade tributária exposto, que foi analisado em conjunto com as demais regras constitucionais.

Foi possível notar que os preceitos imunizantes se configuram cláusulas pétreas, à medida em que garantem direitos fundamentais, sendo esta a razão pela qual não podem ser restringidos. Assim, considerando que a Lei Maior prevê a necessidade de regulamentação por lei da imunidade em foco, trata-se apenas de reserva de lei complementar para regulamentar a forma de atuação da entidade de assistência social.

O Supremo Tribunal Federal, diante dos inúmeros conflitos existentes sobre os requisitos para o efetivo gozo da imunidade tributária, apreciou as ADIs

¹³ Como exemplo, cita-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4891, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, pendente de apreciação até o momento, que objetiva a declaração de inconstitucionalidade de todo o texto normativo da Lei nº 12.101/2009.

nºs 1.802, 2.621, 2.036, 2.028, 2.228, e o RE nº 566.622, posicionando-se pela inconstitucionalidade dos requisitos estabelecidos em lei ordinária, que não encontravam correspondência na lei complementar, qual seja: o Código Tributário Nacional (artigo 14). Na sequência, julgou a ADI nº 4.480, garantindo a fruição das imunidades tributárias pelas entidades de assistência social não mais a partir da concessão do CEBAS, mas quando cumpridos os requisitos do CTN.

A partir dessas decisões, foi possível verificar que a jurisprudência do STF, a despeito de buscar sempre a segurança jurídica aos contribuintes, está, a todo momento, buscando garantir direitos que já deveriam ser efetivos. É importante que o legislador infraconstitucional realize uma análise sistemática da Constituição da República, considerando todas as suas diretrizes e princípios, não apenas a parte final da norma imunizante que prevê a necessidade de regulamentação por lei.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Imunidades e isenções tributárias. **RDtributário**. São Paulo, v. 1, n. 70, 1977.

BORGES, J. S. M. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 11 de novembro de 1999. DJ 16/06/2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.036**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Relator para Acórdão: Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 02 de março de 2017. DJe 05/05/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.621**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Relator para Acórdão: Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 02 de março de 2017. DJe 05/05/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.228**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Relator para Acórdão: Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 02 de março de 2017. DJe 05/05/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Relator para Acórdão: Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 02 de março de 2017. DJe 05/05/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.545**. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (CONFENEN). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 01 de fevereiro de 2002, DJe 07/02/2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 27 de agosto de 1998, DJe 13/02/2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.622**. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23 de fevereiro de 2017, DJe 22/08/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12 de abril de 2018, DJe 02/05/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.480**. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (CONFENEN). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 27 de março de 2020, DJe 15/04/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622**. Embargante: União Federal. Embargado: Sociedade Beneficente de Parobé. Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 18 de dezembro de 2019, DJe 08/05/2020.

_____. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 jun. 2021.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 jun. 2021.

_____. Presidência da República. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021c]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 30 jun. 2021.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021d]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm. Acesso em: 30 jun. 2021.

_____. Presidência da República. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021e]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm. Acesso em: 30 jun. 2021.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Imunidades tributárias. **RD Tributário**, São Paulo v. 27, n. 28, p. 88-108, jan./jun., 1984.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, R. H. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

JESUS, I. B.; JESUS, F. B.; JESUS, R. B. **Manual de direito e processo tributário**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

LAURENTIIS, T.; SIMÕES, M. E. A. C.. STF e Carf: permanece a exigência do Cebas para imunidade das contribuições sociais? **Consultor Jurídico**. [S.l.], 3 mar. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-03/direto-carf-permanece-exigencia-cebas-imunidade-contribuicoes-sociais>. Acesso em: 28 jun. 2021.

MELO, R. D. Imunidade tributária de contribuições sociais para organizações da sociedade civil de educação e assistência social: novo entendimento após o julgamento da ADIn 4480. **Migalhas de Peso**. Seção de Peso. [S.l.], 17 abr. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/324958/imunidade-tributaria-de-contribuicoes-sociais-para-organizacoes-da-sociedade-civil-de-educacao-e-assistencia-social--novo-entendimento-apos-o-julgamento-da-adin-4480>. Acesso em: 28 jun. 2021.