

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Roger Fernando Assunção

A QUESTÃO CONTROVERTIDA SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE
ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2018

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Roger Fernando Assunção

A QUESTÃO CONTROVERTIDA SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE
ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Prof.(a) Dra. Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO

2018

FOLHA DE APROVAÇÃO

Roger Fernando Assunção

A QUESTÃO CONTROVERTIDA SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE
ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário composta pelos membros:

Orientadora: Profa. Dra. Daniela de Andrade Braghetta

Prof.(a) Dr.(a) _____

Prof.(a) Dr.(a) _____

DEDICATÓRIA

Esta monografia é dedicada aos meus pais, Rogério Freitas Assunção e Márcia Valéria de Fernando Assunção, e a minha irmã, Bruna de Fernando Assunção.

RESUMO

A presente monografia aborda o papel desenvolvido pelas entidades beneficentes de assistência social em substituição ao Poder Público, em razão da deficiência estatal, na consecução dos direitos sociais expressos no artigo 6.º da Constituição Federal, a saber: educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, dentre outros. Em contrapartida, por desenvolverem as atividades voltadas à coletividade, essas entidades foram protegidas, no âmbito tributário, pela Lei Maior vigente, a qual lhes concedeu imunidade tributária quanto à contribuição para a seguridade social. Além disso, o presente estudo analisa os requisitos essenciais para a concessão da referida imunidade a essas entidades, à luz da doutrina e da jurisprudência Supremo Tribunal Federal, de forma a demonstrar que, ao longo dos últimos 30 anos, correspondentes à vigência da Constituição Cidadã, o legislador infraconstitucional, de forma inconstitucional, tem criado dificuldades para a exoneração tributária das entidades beneficentes, notadamente, quanto à contribuição para a seguridade social, com a criação de requisitos diversos daqueles reservados a Lei Complementar.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade Tributária. Entidades Beneficentes de Assistência Social. Requisitos.

ABSTRACT

The present monography studies the role performed by the philanthropic entities of public support as a replacement of the Govern, due to the inefficiency of the second to enforce the given “social rights” written in the Federal Constitution article 6th, more precisely: education, health, nutrition, employment, home, transportation, welfare, security, etc. On the other hand, since they developed activities focused in the collective, such entities have been protected in the tributary sphere by the current law, which gave them taxation immunity related to the so called “social security contribution”. Besides that, the present work analyses the mandatory requirements needed to be granted such immunities, under the doctrine and jurisprudence from the Brazilian Supreme Court “STF”, in order to demonstrate since the last thirty years, or in other terms, under the 1988 Brazilian Federal Constitution, that the legislator (federal, state and city congress house) have been illegally denying such tributary immunities to philanthropic entities, notoriously, the social security contribution, creating more mandatory requirements than have been previously ratified.

KEY-WORDS: Tributary Immunities. Philanthropic Entities. Requirements.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	10
2.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: DA ORIGEM ATÉ A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	10
2.2. O CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	13
2.2.1. A imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar	14
2.2.2. Imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária	16
2.2.3. A imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”	17
2.2.4. A imunidade tributária como exoneração exclusivamente aplicável a impostos	17
2.3. A NORMA IMUNIZANTE APLICADA NAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	19
2.4. IMUNIDADE <i>VERSUS</i> ISENÇÃO	20
2.5. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	20
3. LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	22
3.1. O ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	22
3.2. LEI COMPLEMENTAR <i>VERSUS</i> LEI ORDINÁRIA	23
4. OS REQUISITOS LEGAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	24
4.1. NÃO DISTRIBUIÇÃO DE QUALQUER PARCELA DE SEU PATRIMÔNIO OU DE SUAS RENDAS	25
4.2. GENERALIDADE DAS ATIVIDADES	26
4.3. GRATUIDADE	27
4.4. FINALIDADES ESSENCIAIS	28
5. IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL	28

5.1. ANÁLISE DOS REQUISITOS ESSENCIAIS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF	30
6. CONCLUSÃO	33
BIBLIOGRAFIA	36

1. INTRODUÇÃO

As entidades beneficentes de assistência social desenvolvem uma função importante no sistema do Estado, já que supre uma deficiência estatal em substituição aos entes públicos, que são: União, Estados, Distrito Federal e Município, no desenvolvimento dos direitos sociais enraizados no artigo sexto da Constituição Federal: 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.

Diante do papel desenvolvido por essas entidades, o legislador constituinte por razões de interesse nacional, limitou a competência tributária dos entes federativos impossibilitando-os de instituir tributos em relação as entidades beneficentes de assistência social.

Assim, foi insculpido no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, a imunidade tributária condicionada para as entidades de assistência social. Dizemos ser condicionada uma vez que é necessário cumprir os requisitos legais dispostos em lei para o gozo do benefício. A redação deste artigo constitucional também foi transcrita para o artigo 9, inciso IV, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

A concepção da palavra “lei” no artigo 195, §7º, da Carta Magna empregada pelo legislador constituinte ocasiona o grande problema enfrentado pela doutrina jurídico-tributária e atualmente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Por se tratar de matéria tributária de norma imunizante, a sua regulamentação se dá apenas por lei complementar, conforme disciplina o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Desta maneira, os requisitos legais estabelecidos em lei deverão constar nesta espécie legislativa.

O Código Tributário Nacional que foi recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 1988, traz em seu artigo 14 os requisitos legais para a concessão da imunidade tributária, quais são: *(i)* não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; *(ii)* aplicação integral, no País, de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e *(iii)* manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Como visto, os requisitos legais para a aplicação da norma imunizante são ao nosso modo de ver simples de serem preenchidos, em virtude das características para que são criadas as entidades beneficentes de assistência social.

Diferente das entidades de assistência social, as entidades beneficentes que cumpram com os requisitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional poderão usufruir da imunidade tributária em relação a contribuição para a seguridade social, assegurado pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

O legislador infraconstitucional entendendo que os requisitos legais estabelecidos pelo Código Tributário Nacional são muito brandos, de forma que praticamente qualquer entidade beneficente de assistência social conseguiriam atender as exigências em decorrência de sua atividade social, inovou e acrescentou novos requisitos mais rigorosos para a concessão da imunidade tributária por meio da legislação previdenciária.

Na visão dos entes públicos, a imunidade tributária da contribuição para a seguridade social para as mencionadas entidades só seria concedida caso fossem cumpridos os requisitos do Código Tributário Nacional mais aqueles criados no artigo 55 da Lei n. 8.212/1991, ou seja, que a entidade beneficente *(i)* seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; *(ii)* possua o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, com renovação trienal; *(iii)* promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; *(iv)* promova, gratuita e exclusiva, a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; *(v)* não perceba seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; *(vi)* aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades; e *(vii)* aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentado, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. Ademais, na área da saúde, há a exigência de 60% (sessenta por cento) da prestação de serviço ser realizada ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Ocorre que os referidos requisitos incluídos pelo legislador infraconstitucional se deram por meio de lei ordinária, em total afronta a matéria reservada à lei complementar, em desacordo ao artigo 146 da Constituição Federal.

Em razão dessa afronta, o Supremo Tribunal Federal julgou recentemente quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.(s) 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, como Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental, para declarar as inconstitucionalidades do artigo 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998 e os artigos 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; artigo. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos artigos. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

No entender da Corte Suprema, basta apenas que a entidade beneficente de assistência social atenda aos requisitos legais estabelecidos no Código Tributário Nacional, não podendo distribuir seus lucros, devendo aplicar seus rendimentos na manutenção de suas atividades, bem como manter a regularidade de sua escrituração fiscal.

Portanto, devido aos abusos cometido pelo legislador infraconstitucional e pela insistência dos entes públicos em dificultar a concessão da imunidade tributária as entidades beneficentes de assistência social o presente trabalho se mostra contemporâneo com a abordagem para o estudo da questão controvertida da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social que são os requisitos essenciais para o gozo do benefício.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: DA ORIGEM ATÉ A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Inicialmente, vale observarmos o aspecto histórico do sistema tributário no que tange a evolução história da imunidade tributária até a sua aplicação aos tempos atuais na sociedade brasileira.

O vocábulo “imunidade” é decorrente do latim *immunitas, immunitate*, significando a negação de *munus*, que seria encargo¹.

Tendo em vista que os primórdios do Direito surgiram no Império Romano, a ideia de exigir tributos também se originou naquela época. De forma arcaica, era exigido dos

¹ Disponível em: <<https://www.dicionarioetimologico.com.br/imunidade/>>. Acesso em: 21 ago. 2018.

camponeses o pagamento a título de tributo de uma quota em moeda de prata ao imperador, conforme pré-determinado por cada *pólis, ethnos ou região*. Desta forma, as primeiras linhas gerais em relação a imunidade surgiram em razão da não exigência de tributos de determinadas pessoas, do clero e situações específicas no Império Romano.

No referido período, devido as crenças religiosas dos povos antigos, as entidades religiosas também não pagavam tributo ao Estado. Assim, a origem da imunidade tributária sobre os templos religiosos advém do Império Romano.

Na Idade Média, por sua vez, a imunidade tributária era concedida apenas a determinada grupo de pessoas em razão de sua classe social. Nesta época, como já abordado no Império Romano, os templos religiosos também já gozavam dos benefícios da exoneração fiscal.

Antigamente, a imunidade tributária representava um privilégio concedidos a um seleto grupo de pessoas e a Igreja Católica.

Com o advento do liberalismo, a imunidade ganhou novo aspecto transformando-se em uma garantia de que seriam observadas as exigências sociais para a sua aplicação.

Mas foi no início do Século XIX, que a imunidade tributária ganhou destaque. A *Supreme Court* americana delimitou os requisitos da denominada *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities* (imunidade recíproca), impedindo, no caso *McCulloch v. Maryland*, que o estado de Maryland – o qual pretendia exigir imposto das instituições financeiras localizadas dentro do seu território - tributasse as atividades do *First Bank of the United States*, instituição do governo federal norte-americano com a atuação direcionada à regulação do comércio e da moeda².

Em território brasileiro, na primeira Constituição de 1824 já existiam os primeiros indícios de imunidade tributária.

Mas foi na segunda Carta Magna promulgada chamada de Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1889, sob forte influência da doutrina e jurisprudência norte americana, que se disciplinou a questão da imunidade recíproca, sendo proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a carga da União e

² *McCulloch v. Maryland*. 17. U.S. (1819) 316. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

reciprocamente³. Também era vedado à União e aos Estados estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos, o que consistia na imunidade tributária de templos religiosos.

Na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 16 de julho de 1934, o legislador constituinte manteve a imunidade recíproca com o acréscimo dos municípios no rol dos entes federativos exonerados⁴. Além disso, foi criada a imunidade aos combustíveis produzidos no País para motores de explosão.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937, manteve as imunidades disciplinadas pela Carta Magna anterior⁵.

Na mesma toada foi Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, a única diferença é que esta permitiu a imunidade de partidos políticos, entidades educacionais e de assistência social, além do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos⁶.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 em nada inovou no âmbito das imunidades tributárias. Com a promulgação da Emenda Constitucional n 1, de 17.10.1969, novas formas de imunidades foram criadas pelo legislador constituinte.

Com a advento da Constituição da República Federativa do Brasil vigente, que foi promulgada em 05 de outubro de 1988, algumas imunidades tributárias disciplinadas nas Constituições foram mantidas, bem como novas formas de imunidade foram criadas, a saber: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca); templos de qualquer culto; 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; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e fonogramas e vídeo fonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de

³ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 24 de fevereiro de 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁴ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁵ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁶ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.⁷

Resta claro que as imunidades tributárias são decorrentes de um processo evolutivo desde o Império Romano até o Estado Democrático de Direito, sempre visando a limitação constitucional ao poder de tributar, o qual delimita a competência tributária dos entes federativos.

2. 2. O CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

É unânime que o estudo científico do instituto da imunidade tributária ainda não encontrou o seu conceito definitivo, visto que padece de melhor precisão e esmero pela doutrina, nos obrigando a apresentarmos as correntes dos doutrinadores clássicos referentes as imunidades jurídico-tributárias.

O jurista Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 348)⁸ assevera que, quando se trata de imunidade jurídico-tributária, existe um ponto comum entre os doutrinadores clássicos, na qual convergem para definir a imunidade como uma barreira imposta pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, protegendo as pessoas, fatos e situações que a norma imunizante mencione.

Aliomar Baleeiro (1973, p. 262) preleciona que:

As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposição da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar os impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que definem⁹

Pontes de Miranda (1953, p. 156) a define como “(...) a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria imposto qualquer competência para pôr espécie”¹⁰.

Na definição de Heleno Torres (2010, p. 161) a imunidade tributária seria:

Típico comando prescritivo capaz de estabelecer uma incompetência legislativa tributária, ao mesmo tempo em que serve para assegurar um direito subjetivo

⁷ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 348

⁹ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. São Paulo: Editora Forense, 1973, p. 262.

¹⁰ PONTES DE MIRANDA, Questões Forenses, t.3, pág. 364; idem, Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad, 1953, vol. 1, pág. 156

fundamental de não tributação aos sujeitos imunes, exercido na hipótese de qualquer caso de restrição na criação ou aplicação de tributo afetado¹¹.

Todavia, as definições que se aproximam do que entendemos por imunidade tributária é dada por Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 203) que sustenta que a imunidade é:

*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*¹².

E por Regina Helena Costa (2015, p. 58) que conceitua a norma imunizante 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 delimitados, de não se sujeitarem à tributação.¹³

Como visto, a doutrina, em maioria, elenca a imunidade no capítulo da competência tributária constitucional. Todavia, há também estudos desenvolvidos pela doutrina jurídico-tributária que criam um paralelo entre imunidade (Constituição), isenção (prevista em matéria infraconstitucional) e não-incidência (em sentido estreito).

Desta forma, para fundamentar o estudo, vale apresentarmos e questionarmos as diversas definições dadas ao conceito de imunidade tributária que são contrárias aos entendimentos proferidos por Paulo Barros Carvalho e Regina Helena Costa e que serão adotados na monografia.

2.2.1. A imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar

A imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar é o conceito apresentado pelo mestre Aliomar Baleeiro, entretanto tal definição carece de justificativa lógica, uma vez que a norma imunizante é uma das diversas formas de delimitação da competência tributária disposta na Constituição Federal.

O próprio Aliomar Baleeiro advertia que a norma imunizante era uma limitação constitucional ao poder de tributar das pessoas políticas, porém a recíproca não era verdadeira. A exemplo disto temos a repartição de competência tributária e os princípios, que além da imunidade, representam limitações ao poder de tributar.

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. “Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação Às entidades sem fins lucrativos”. In; TORRES, Heleno Taveira (org.) *Direito Tributária e Ordem Econômica. Homenagem aso 60 anos da ABDF*. São Paulo: *Quartier Latin*, 2010, p. 161.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pág. 203

¹³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.58.

No dizeres de José Afonso da Silva (2010, p. 723)¹⁴ a competência tributária é repartida pela Constituição Federal de 1988 entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se de competência plena e indelegável, salvo as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária e outras de cooperação entre essas entidades públicas, conforme determinar a lei complementar.

A divisão de competência tributária proposta pela Constituição Federal de 1988 é realizada da seguinte forma: a União tem competência exclusiva para legislar em relação aos impostos (i) sobre o comércio exterior (artigo 153, I e II); (ii) sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III); (iii) sobre produtos industrializados (artigo 153, IV); (iv) sobre operações financeiras (artigo 153, V); (v) sobre a propriedade rural; (vi) de grandes fortunas (artigo 153, VII) e entre outros. Os Estados e o Distrito Federal têm competência exclusiva para instituir imposto sobre (i) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (artigo 155, I); (ii) operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (artigo 155, II); e (iii) propriedade de veículo automotor (artigo 155, III). E, por fim, os Municípios detêm exclusividade para instituir imposto sobre (i) propriedade urbana (artigo 156, I); (ii) transmissão *inter vivos* de bens imóveis (artigo 156, II); e (iii) sobre serviços (artigo 156, III).

Resta claro, portanto, que a delimitação de competência exclusiva de cada ente federativa é uma limitação ao poder de tributar, o que afasta a ideia de que só a imunidade estaria neste campo do direito tributário.

Por fim, vale destacar que os princípios constitucionais também são uma limitação ao poder de tributar, como, por exemplo, os princípios da legalidade, anterioridade, vedação ao confisco, igualdade, irretroatividade da lei e capacidade contributiva também representam limitação do poder de tributação.

Os princípios constitucionais regulamentam e validam a competência tributária das pessoas políticas, enquanto que a imunidade tributária restringe o alcance de seu exercício.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010, São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 723.

Conforme bem observado por Regina Helena Costa (2015, p. 42): “Os princípios tributários pressupõem, assim, a existência de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a inexistência desta competência”:¹⁵

Desta maneira, em razão da existência de outras categorias jurídicas¹⁶ que limitam o poder de tributar, a definição dada por Aliomar Baleeiro se mostra ilógica e vaga, não podendo o seu conceito ser aplicado ao presente trabalho.

2.2.2. Imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária

A imunidade tributária como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária é uma definição que não se sustenta.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 351-352):

A ideia que se contém nesse juízo hospeda idêntico absurdo apresentado de modo mais grosseiro. A etimologia dos verbos excluir e suprimir fala mais alto que qualquer argumento. De origens latinas, o primeiro vem de *excludere* e todos os significados que se lhe atribuem guardam a acepção de pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista. O outro proveito de *supprimere*, com o sentido de extinguir, fazer desaparecer, eliminar, anular, cortar deixar de fora.

De fato, só um apelo direto ao método diacrônico, inerente à investigação histórica, porém inoportuno no plano da Ciência do Direito, poderia ter o condão de sustentar raciocínio desse quilate. Carrega dentro de si a suposição de dois instantes cronologicamente distintos: um, em que fossem definidas as faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas; outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais.¹⁷

Para complementar a ideia de Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa (2015, p. 50) resume que “a norma imunizante atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária”¹⁸.

Em suma, deve ser afastado o conceito de imunidade tributária ser uma “exclusão” ou “supressão” da competência tributária, pois tal afirmação remete ao fato de que as normas não atuam em conjunto e ao mesmo tempo, exprimindo a ideia de que, em primeiro lugar, incidiria a norma que concede a competência tributária para, posteriormente, ser invocada a norma imunizante.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.42.

¹⁶ *Idem*, p.43.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. págs. 351-352.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.50.

2.2.3. A imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”

Inicialmente, vale abordarmos que no direito existem duas regras jurídicas, quais são: as normas de comportamento e normas de estrutura. Na definição de Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 163), as primeiras estão ligadas diretamente com a conduta das pessoas, na relação de intersubjetividade; já as de estrutura ou de organização dirigem-se ao relacionamento entre as normas de conduta, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser produzidas, modificadas ou extintas¹⁹.

Neste ponto, a regulamentação das normas de condutas fica condicionadas a edição das normas de competência, também conhecida como norma de estrutura.

A imunidade tributária como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada” merece a crítica bem apresentada por Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 197), já que tal afirmação leva a supor que a norma constitucional não poderia incidir, o que é inaceitável²⁰.

Em razão das normas imunizantes terem como natureza jurídica a produção, modificação e extinção de outras normas visando a delimitação da competência tributária é inequívoco o seu caráter de regra de estrutura, o que afasta a possibilidade de incidirem sobre fatos campo exclusivo das regras de conduta.

Regina Helena Costa (2015, p. 48) aduz que:

As normas imunizantes – como também as normas isentivas – qualificam-se como regras de estrutura, porque dispõem acerca da produção de outras normas, isto é, do válido exercício da competência tributária.

Desse modo, mostra-se descabido atrelar-se ao fenômeno da incidência as normas imunizantes, que, como regras de estrutura que são, não incidem sobre fatos.²¹

Portanto, por mais que seja adotada no direito tributário a expressão “não-incidência”, no campo das normas imunizantes se torna inteligível, posto que a incidência tributária não se efetiva no plano constitucional.

2.2.4. A imunidade tributária como exoneração exclusivamente aplicável a impostos

Conforme depreende-se do texto contido no artigo 150, inciso III, da Carta Magna, é vedado aos entes públicos cobrar tributos. Nota-se que a o legislador constituinte não

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pág. 163.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pág. 197.

²¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.48.

especificou quais as espécies de tributos abarcados pela norma imunizante, apenas utilizou a terminologia genérica de tributo.

Aqui vale mencionarmos que Geraldo Ataliba (2014), no seu livro *Hipótese de Incidência Tributária*, divide o tributo em duas espécies: tributos não vinculados e tributos vinculados²². Na definição do mestre os tributos que não ensejam atuação estatal para ocorrência do seu fato gerador são denominados não vinculados, que é o caso dos impostos. Já aqueles que só nascem com a atuação estatal são chamados de vinculados, como, por exemplo, taxas, contribuição de melhoria e outras contribuições.

As imunidades tributárias alcançam não só impostos, como a contribuição a seguridade social e as taxas, senão vejamos alguns exemplos do quanto alegado: (i) o artigo 203 da Constituição Federal, *caput*, dispõe que a “assistência social será prestada a quem necessitar, independente de contribuição social a seguridade social(...)”²³; o artigo 5º, inciso XXXIV, alíneas “a” e “b”, garante que “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa dos direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal”²⁴.

O doutrinador José Eduardo Soares de Melo (2014, p. 33) também se posiciona no sentido de que a norma imunizante restringe apenas a impostos, mas também abrange as taxas e as contribuições sociais²⁵.

Diante desse cenário, Regina Helena Costa (2015, p. 51-52) sustenta que:

A reiterada concepção segundo a qual as normas imunizantes só respeitam a impostos deve-se, provavelmente, ao fato de que a esses tributos, tradicionalmente, a Constituição emprega maior atenção, dedicando-lhes grande número de prescrições, apontando expressamente os fatos passíveis de apreensão, pela lei de cada pessoa política, para a configuração das respectivas hipóteses de incidência.

Por derradeiro, registra-se igualmente a possibilidade de normas imunizantes em relação a contribuições de melhoria e a contribuições sociais. Basta, para tanto, que a norma constitucional excludente de tributação refira-se a essas figuras tributárias. Portanto, as normas imunizantes podem referir-se a quaisquer tributos, sendo

²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. 15ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

²³ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

²⁴ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

²⁵ Melo, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.33.

suficiente, para o estabelecimento da exoneração fiscal, que assim o deseje a Constituição.²⁶

As ponderações realizadas por Regina Helena Costa fizeram com que Roque Antonio Carraza mudasse o seu posicionamento sobre a imunidade atingindo apenas os impostos adotado nas edições anteriores de seu livro Curso de Direito Constitucional Tributário, dando azo para o alcance das normas imunizantes as outras espécies de tributos²⁷.

Assim sendo, o entendimento que a imunidade tributária somente é aplicada aos impostos não é sustentável, uma vez que na Constituição Federal existem dispositivos que garantem a aplicação da norma imunizante aos tributos vinculados a atividade estatal.

2.3. A NORMA IMUNIZANTE APLICADA NAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A obrigação tributária desdobra-se em principal e acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do evento tributário, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Já a obrigação acessória decorre dos deveres instrumentais, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos²⁸.

As normas imunizantes alcançam apenas a obrigação principal. Em relação a obrigação acessória é necessário à sua manutenção, tendo em vista que é a partir do cumprimento dessa última obrigação que será possível estabelecer o enquadramento das pessoas, bens e serviços nas regras da imunidade tributária, como acontece na imunidade subjetiva e condicionada.

Como bem salientado por Regina Helena Costa (2015, p. 55):

[...] as normas imunizantes atingem tão somente a obrigação tributária, restando intactas as obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários), assim como a relação jurídica sancionatória, que advém do não cumprimento da prestação objeto das duas primeiras. Logo, o ente beneficiário da imunidade com referência a determinado tributo é o sujeito passivo nas obrigações acessórias a ele pertinentes e, eventualmente, em relação jurídica sancionatória.²⁹

Na mesma linha de pensamento, Roque Antonio Carraza explica que as pessoas alcançadas por imunidade tributárias não estão desobrigadas de cumprir as obrigações

²⁶ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.51-52.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 868.

²⁸ BRASIL. LEI N. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 29 ago. 2018.

²⁹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p.55.

acessórias³⁰, ou seja, mesmo desobrigadas da obrigação principal os deveres instrumentais permanecem.

Desta forma, as entidades beneficentes de assistência social, por exemplo, para gozarem da exoneração constitucional condicionada precisam cumprir as obrigações acessórias, pois só assim preencherão os requisitos estipulados na norma de estrutura.

2.4. IMUNIDADE *VERSUS* ISENÇÃO

Na doutrina tributária brasileira, os autores têm por costume apresentar as semelhanças entre os institutos da imunidade e da isenção. Todavia, a norma imunizante e a de isenção desempenham diferentes papéis na fenomenologia jurídico-tributária³¹.

O jurista Paulo de Barros Carvalho sustenta que podemos encontrar apenas três características comuns entre imunidade e isenção: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema, integrarem a classe das regras de estrutura e tratarem de matéria tributária³².

Portanto, não há semelhanças entre imunidade e isenção, visto que a primeira está inserida no plano constitucional para limitar o poder de tributar e impossibilita o surgimento da regra-matriz da hipótese de incidência; enquanto que a segunda está no plano infraconstitucional e atua retirando um dos critérios da regra-matriz de hipótese de incidência.

2.5. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O artigo 150, inciso VI, da Constituição arrola as espécies de imunidade tributária, que são: *(i)* imunidade recíproca; *(ii)* imunidade de templos de qualquer culto; *(iii)* imunidade de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; *(iv)* imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e *(v)* imunidade 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.

A imunidade recíproca diz respeito a vedação dos entes públicos exigirem tributos um dos outros, preservando assim o princípio da isonomia tributária. Roque Antonio Carrazza

³⁰ Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 205

³² Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 385

(2017, p. 869) explica que “se uma pessoa política pudesse exigir imposto de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia”³³.

Por seu turno, a imunidade dos tempos de qualquer culto visa garantir o princípio da liberdade de crenças e prática religiosas, nos termos do artigo 5º, incisos VI e VIII, da Constituição Federal³⁴.

As imunidades tributárias imunidade de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos são concedidas em decorrência de suas características (imunidade subjetiva). Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 208):

Os partidos políticos são células de capital relevância para organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários. [...] As instituições de educação de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo às dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade.³⁵

A imunidade tributária sobre livros, jornais e periódicos, e o papel destinado à sua impressão é uma imunidade objetiva, não importando as qualificações pessoais da entidade que opera com esses bens³⁶.

Por fim, em decorrência da proteção do patrimônio cultural brasileiro e do incentivo à produção artística, o Constituinte derivado acresceu, por intermédio da Emenda Constitucional n. 75, de 2013, a imunidade tributária das produções, fonogramas e videofonogramas musicais³⁷.

Há outras formas de imunidade implícitas na Constituição Federal, todavia não são relevantes para o presente trabalho, tendo em vista que se desenvolve especificamente para entidades beneficentes de assistência social.

³³ Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017.

³⁴ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

³⁵ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 208.

³⁶ Idem., p. 210.

³⁷ Idem., p. 210.

3. LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em decorrência do artigo 146 do Código Tributário Nacional a lei complementar está intimamente ligada a matéria tributária, sendo certo que quando há a possibilidade de regulamentação da norma imunizante é realizado por meio dessa espécie legislativa³⁸.

O processo legislativo tributário, portanto, compreenderá a elaboração de lei complementar, conforme determina o artigo 59, inciso II, da Constituição Federal³⁹.

Nos termos do artigo 61 da Constituição Federal, a iniciativa das leis complementares cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos.

Destarte, a lei complementar tem como finalidade (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; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, não podendo restringir, ampliar, ou, muito menos, anular, as competências tributárias que as pessoas políticas receberam da Constituição Federal.⁴⁰

3.1. O ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O artigo 146 da Constituição Federal delimita as funções da lei complementar, *in verbis*:

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:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

³⁸ Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 107.

³⁹ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁴⁰ Carrazza, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010. p. 56.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho apresenta uma crítica no sentido de que o legislador constituinte reservou apenas a lei complementar toda a matéria em âmbito tributário, conforme depreende-se do artigo 146 da Constituição Federal⁴¹.

A intenção do legislador constituinte foi de que talvez a lei complementar tenha o quórum qualificado, conforme dispõe o artigo 69, caput, da Constituição Federal.⁴²

Nota-se, portanto, que conflito de competência entre entes públicos, normas gerais de direito tributário e as normas imunizantes – que nos interessa no presente trabalho - serão regulamentadas apenas por lei complementar, não sendo permitido que lei ordinária verse sobre esse determinado assunto.

3.2. LEI COMPLEMENTAR *VERSUS* LEI ORDINÁRIA

Como vimos, o legislador constituinte estabeleceu que as matérias tributárias dispostas no artigo 146 da Constituição Federal estão reservadas a lei complementar. Assim sendo, vale apresentarmos as diferenças existentes entre a lei complementar e a lei ordinária na tentativa de identificarmos os motivos desta escolha.

O procedimento legislativo ordinário é o procedimento comum, destinado à elaboração das leis ordinárias. Desenvolve-se em cinco fases: *(i)* na apresentação do projeto; *(ii)* estudo do projeto pelas comissões que emitem pareceres favoráveis ou desfavoráveis à sua aprovação, admitindo-se emendas ou substituições; *(iii)* discussões em plenário da Câmara, podendo existir emendas ao projeto, a ser estruturas pelas Comissões; *(iv)* decisória, com a votação; *(v)* se aprovado, vai para outra Casa para revisão, na qual fará o mesmo trâmite⁴³.

O procedimento legislativo especial, por sua vez, é estabelecido para elaboração de lei complementar, só difere do procedimento legislativo ordinário em relação ao quórum, visto que é exigido o voto da maioria absoluta das Casas, para sua aprovação (art. 69), ou seja, é o procedimento ordinário com quórum especial⁴⁴.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 223.

⁴² BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁴³ Silva, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 34ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010. São Paulo: Editora Malheiros, 2010. p. 530.

⁴⁴ Idem, p. 531.

Nas lições da jurista Regina Helena Costa (2015, p. 112), a tese de hierarquia da lei complementar sobre a lei ordinária sustentada por Paulo de Barros Carvalho não se pode cogitar nos casos de regulamentação do poder de tributário, uma vez que se trata de campo privativo da lei complementar⁴⁵.

A escolha do legislador constituinte de reservar a matéria tributária apenas para a lei complementar é decorrente do seu quórum especial necessitando, portanto, de exigência maior na votação para aprovação do projeto de lei.

Em síntese, é evidente que os requisitos da imunidade devem estar previstos apenas em lei complementar, não podendo a lei ordinária versar sobre a questão e, muito menos, inovar requisitos, uma vez que o constituinte reconheceu que a matéria referente a imunidade tributária somente pode ser regulamentada por quórum qualificado dos parlamentares.

4. OS REQUISITOS LEGAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Antes de adentrarmos nos requisitos para a concessão da imunidade, vale abordarmos o conceito de entidades de assistência social e da imunidade dessas instituições.

A assistência social é direito social e fundamental do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através da junção de iniciativa pública e da sociedade, visando promover o atendimento às necessidades básicas⁴⁶.

Assim, a assistência social conforme determina o artigo 203 da Constituição será prestada a quem precisar, não sendo necessário a contribuição à seguridade social, objetivando o desenvolvimento dos direitos sociais: *(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; *(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.

⁴⁵ Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 112.

⁴⁶ BRASIL. LEI N. 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm>. Acesso em: 03 de set. 2018.

Em razão da deficiência estatal para a prestação da assistência social a toda a população é que as instituições de assistência social beneficentes assumem o papel do Estado para a fruição dos direitos sociais estipulados pela Constituição Federal.

A análise do artigo 203 da Constituição Federal demonstra claramente que o legislador constituinte preservou alguns interesses de relevância nacional, ao ponto de imunizar as entidades que desenvolvesse os direitos sociais, suprindo a deficiência estatal.

Regina Helena Costa (2015, p. 190) pontua que as instituições de assistência social “(...) por ajudarem a suprir a deficiência estatal nessas áreas, são recompensadas com a vedação constitucional da exigência do imposto”⁴⁷.

Em outras palavras, as entidades de assistência social no desenvolvimento de suas atividades não sofrerão a incidência do ônus tributário em relação ao seu patrimônio, renda e serviços, desde que cumpram os requisitos legais do Código Tributário Nacional.

O Ministério do Desenvolvimento Social⁴⁸ em seu sítio eletrônico define as entidades de assistência social da seguinte maneira:

As entidades e organizações de assistência social são 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.

Extrai-se, portanto, que as entidades de assistência social são pessoas jurídicas, sem fins lucrativos, que suprem a deficiência do Estado na consecução dos direitos sociais determinados no artigo 6º da Constituição Federal.

Depois de discorrido sobre a importância da imunidade tributária de entidades de assistência social e dado o conceito dessas instituições, cabe examinarmos os requisitos estipulados por lei complementar.

4.1. NÃO DISTRIBUIÇÃO DE QUALQUER PARCELA DE SEU PATRIMÔNIO OU DE SUAS RENDAS

As entidades de assistência social na consecução de seu objeto social podem auferir lucros em seus exercícios financeiros, não sendo um requisito proibitivo – negativo – para a

⁴⁷ Costa, Regina Helena. *Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 190.

⁴⁸ Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>>. Acesso em: 01 de set. 2018.

incidência da norma imunizante. Desse modo, não perde a característica de assistência social por exercer atividade econômica remunerada.

Como bem salientado por Roque Antonio Carrazza (2017, p. 938): “A instituição assistencial sem fins lucrativos não perde tal característica – e, por via de consequência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades remuneradas, capazes de prover-lhe os recursos necessários à sua manutenção e de seus programas desinteressados.”⁴⁹

Todavia, o artigo 14, inciso I, veda a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de seus ganhos aos fundadores, dirigentes ou administradores.

Regina Helena Costa (2015, p. 196) observa que são dois pressupostos para a qualificada da entidade de assistência social “sem fins lucrativos”, quais sejam: “a não-distribuição dos lucros auferidos (ou *superávits*) e a não-reversão de seu patrimônio às pessoas que a criaram, com a aplicação dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade”⁵⁰.

Diante deste cenário, resta claro que um dos requisitos para a imunidade tributária as entidades de assistência social é a não distribuição dos *superávits* e a não devolução do patrimônio da instituição aos seus fundadores, sendo ressalvadas as entidades auferir lucro para manutenção e ampliação de suas atividades.

4.2. GENERALIDADE DAS ATIVIDADES

Inicialmente, vale pontuar que não há previsão constitucional e infraconstitucional do assistencialismo ser para toda a coletividade, podendo as entidades atenderem, em caráter exclusivo, os seus associados, preenchendo as lacunas da deficiência estatal no desenvolvimento dos direitos sociais.

Regina Helena Costa (2015, p. 198) sustenta que a entidade de assistência social:

[...] tem de desenvolver as atividades voltadas ao público em geral, à coletividade, por força do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Mas tais entidades a isso não estão obrigadas, nem pelo texto constitucional, nem por norma infraconstitucional.⁵¹

⁴⁹ Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 938.

⁵⁰ Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 196.

⁵¹ Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 196.

Dispensável é a generalidade do acesso dos beneficiários. Entretanto, deve ser aplicada a impessoalidade ao grupo abarcado pelo atendimento dessas entidades, isto é, desde que as pessoas se enquadrem nos pressupostos estipulados pela instituição. O que não se tolera é a particularização, sendo vedado a prestação de assistência social a pessoa que preenche os requisitos estabelecidos.⁵²

Em suma, não é necessário que a prestação da assistência social pela entidade seja disponibilizada a toda coletividade, podendo ser restrito a determinado grupo de pessoas, desde que não ocorra discriminações de pessoas que atendam às exigências impostas pela instituição.

4.3. GRATUIDADE

O artigo 150, inciso VI, alínea “c”, combinado com o artigo 206, inciso IV⁵³, ambos da Constituição Federal não condicionam o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços gratuitos. É certo que as entidades podem cobrar pela prestação de seus serviços ou ainda possuir outras fontes de captação de receita que visem o lucro, sem retirar a sua condição de beneficente.

Todavia, Regina Helena Costa (2015, p. 342) assevera que a beneficência “caracteriza-se pela prestação, ainda que parcial, de serviços em caráter gratuito aos necessitados”.⁵⁴

Na ADI n. 2028, o Ministro Joaquim Barbosa, sustenta que

É evidente que a circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente, como, alias já decidiu esta Corte em diversas oportunidades (cf., vg., o RE 116.118, rel. min. Sydney Sanches, Segunda Turma, DJ de 16.03.1990; o RE 108.796, rel. min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJ de 12.09.1986; o RE 89.012, rel. min. Moreira Alves, Segunda Turma, RTJ 87/684)⁵⁵

Em suma, nada impede que as entidades beneficentes atendam os necessitados de forma gratuita e, ao mesmo tempo, exija a contraprestação (pagamento) por seus serviços prestados as pessoas que possuem condição financeira para arcar com os custos do atendimento.

⁵² Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 937.

⁵³ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.

⁵⁴ Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 342.

⁵⁵ ADI n. 2028, Relator Joaquim Barbosa, Data de Julgamento: 02 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 set. 2018.

4.4. FINALIDADES ESSENCIAIS

Outro fator importante é que as aplicações financeiras ou outras receitas advindas de atividade diferente de seu objeto social recebidas pelas entidades de assistência social e aplicadas para a manutenção de sua finalidade essencial, não enseja a não concessão da imunidade tributária.

Para Regina Helena Costa (2015, p. 201):

[...] O objeto social de entidades destituídas de finalidade lucrativa, em regra, não constitui fonte de recursos, mas fonte de despesas. Do contrário não poderiam tais entidades ser assim qualificadas, já que possuir objeto social destinado à geração de recursos é características das *empresas*.⁵⁶

Por sua vez, Roque Antonio Carraza (2017, p. 942) contempla que “As entidades também estarão imunes ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) dos imóveis, de sua propriedade, que loca a terceiros, para atingir seus objetivos institucionais”⁵⁷.

Posto isto, é permitido as entidades de assistência social possuírem receitas financeiras decorrentes de atividades diferentes de seu objeto social, desde que utilize os recursos para a manutenção ou ampliação de suas finalidades essenciais.

5. IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

A imunidade subjetiva foi implementada desde a Constituição Federal de 1946, mas a imunidade das contribuições sociais para as entidades beneficentes de assistência social foi instituída pelo legislador constituinte somente na Carta Magna de 1988, no artigo 195, § 7º, *in verbis*:

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.

Nota-se que o artigo 195, §7º, da Constituição Federal prevê a “isenção tributária” – terminologia incorreta, visto que se trata de imunidade por estar no plano constitucional – para as entidades beneficentes de assistência social no que tange a contribuição para a seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei. Conforme já

⁵⁶ Costa, Regina Helena. *Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 201.

⁵⁷ Carraza, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 942.

discorrido no trabalho, são três os critérios para o reconhecimento da imunidade tributária: *(i)* a ausência de fins lucrativos destinados ao benefício ou distribuição de lucros; *(ii)* aplicarem os recursos na manutenção das atividades; e *(iii)* manter as obrigações acessórias.

Diante da terminologia “isenção” utilizada pelo legislador constituinte, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu no julgamento da ADI 2.545-MC, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, que o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal é uma evidente hipótese de imunidade tributária, porquanto afasta as entidades beneficentes de assistência social do campo de competência tributária para a instituição e cobrança da contribuição para a seguridade social.⁵⁸

Nesse sentido, Regina Helena Costa (2017, p. 237) assevera que “Norma exonerativa, no plano constitucional, como visto, qualifica-se como imunidade, sendo a referência a isenção, nesse contexto, atecnia própria da linguagem natural empregada”⁵⁹.

É certo que o artigo 195, §7º, da Constituição Federal refere-se à imunidade e não a isenção, pois se trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar direcionada aos entes públicos.

A imunidade da contribuição para a seguridade social somente é concedida as entidades beneficentes. O título entidades beneficentes é somente para as instituições com finalidade essencial a assistência social de forma gratuita a pessoas carentes. Ocorre que nem a Constituição Federal e, muito menos, a legislação infraconstitucional determinam os percentuais de gratuidade, podendo atingir um patamar mínimo.

Aqui vale uma crítica a doutrina clássica que não consideram entidades beneficentes àquelas que prestam a assistência social de forma parcialmente gratuita, por entenderem que os serviços devem ser inteiramente gratuitos, não podendo as instituições exigir contraprestação de seus serviços.

Em conclusão ao pensamento, Regina Helena Costa (2017, p. 242) alerta que as entidades beneficentes de assistência social gozam de imunidade da contribuição para a seguridade social, previstas no artigo 195, caput e inciso I, da Carta Magna. Porém, a norma

⁵⁸ ADI 2.545-MC, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Data de Julgamento: 07 de fevereiro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 de set. 2018.

⁵⁹ Costa, Regina Helena. Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 201.

imunizante pode alcançar outras contribuições sociais que sejam instituídas para manutenção ou expansão da seguridade social⁶⁰.

Por fim, vale mencionar que os requisitos para a concessão do benefício em comento devem ser regulamentados por lei complementar, em virtude de ser matéria reservada a essa espécie legislativa. Todavia, conforme veremos na análise jurisprudencial, o legislador infraconstitucional está valendo-se de lei ordinária para impor requisitos a essas entidades.

5.1. ANÁLISE DOS REQUISITOS ESSENCIAIS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

A questão controversa dos requisitos essenciais para o gozo da imunidade tributária referente a contribuição para a seguridade social tem relação com a espécie legislativa não definida pelo legislador constituinte para regulamentar o benefício.

Como se nota no texto constitucional, por descuido do constituinte, a acepção genérica da palavra “lei” contida no parágrafo sétimo, do artigo 195, da Constituição Federal, ocasiona a grande problemática para os estudiosos do direito e para a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Vale lembrarmos que, conforme já apresentado no trabalho, as limitações ao poder de tributar é matéria reservada a lei complementar, por força do artigo 146, inciso II, da Carta Magna.

Ao nosso entender, as entidades beneficentes para o gozo da imunidade tributária devem atender aos requisitos legais que estão elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, as entidades beneficentes para usufruírem do direito a imunidade tributária referente a contribuição para a seguridade social devem preencher os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, qual seja: aplicar seus recursos na finalidade essencial, não distribuir lucros a qualquer pessoa ligada a entidade, manter a regularidade de seus deveres instrumentais.

Ocorre que o legislador infraconstitucional, por meio da Lei n. 9.732/1998, em seu artigo primeiro alterou em parte a redação do artigo 55, inciso III da Lei n. 8.212/1991 e acrescentou-lhe os parágrafos 3º, 4º e 5º⁶¹, bem como os artigos 4º, 5º e 7º, ambos da Lei n.

⁶⁰ Costa, Regina Helena. *Imunidades Tributárias Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 201.

⁶¹ BRASIL. LEI N. 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 15 de set. 2018

9.732/1998 dispõem sobre os requisitos para o gozo da “isenção tributária”⁶². Ademais, os artigos. 2º, inciso IV; 3º, inciso VI, § 1º e § 4º; artigo. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos artigos. 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993, criaram requisitos mais rígidos para a concessão dos benefícios, como, por exemplo, para as entidades na área de saúde a exigência de prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia. Para pronta referência, segue abaixo transcrição dos dispositivos mais relevantes:

Lei n. 8.212/1991

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 III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial as crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

[...]

§3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§4º O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificando o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a ofertar e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Lei n. 9.732/1998

Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência de abril de 1999.

[...]

Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.

As modificações realizadas pela Lei n. 9.732/1998 criou empecilho para as entidades beneficentes gozarem da imunidade tributária concedida pelo artigo 195, §7º, da Constituição Federal referente a contribuição para a seguridade social, uma vez que essas entidades deveriam promover exclusivamente a prestação de serviços de assistência social na

⁶² BRASIL. LEI N. 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9732.htm>. Acesso em 15 de set. 2018.

área da saúde em caráter gratuito, ou ao menos 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Em decorrência dos requisitos previstos em lei ordinária, as entidades beneficentes que prestam relevantes serviços assistenciais nas áreas da saúde enfrentavam dificuldades para cumprir as exigências da lei previdenciária. E com isso o direito a imunidade que faziam jus estava sendo tolhido pelo legislador infraconstitucional, em claro desrespeito ao que determina o artigo 146 da Constituição Federal.

Para tentar solucionar o problema, o Superior Tribunal Federal, em sessão realizada em 02 de março de 2017, finalizou o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs n.(s) 2028, 2036, 2228 e 2621, para declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos previstos na Lei n. 9.732/1998, alterando, assim, a Lei n. 8.212/1991, bem como estabeleceu os critérios para o gozo da imunidade tributária – que erroneamente foi colocada como isenção tributária pelo constituinte – prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Para a Corte Suprema, as entidades beneficentes não precisam atingir o percentual de atendimento gratuito ou ter qualquer convênio com o Sistema Único de Saúde, para a aplicação da norma imunizante, uma vez que não é requisito essencial estipulado no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Para o relator da ADIs, o Ministro Joaquim Barbosa, os artigos 150, inciso VI, alínea “c”, 195, §7º:

não condicionam o reconhecimento da imunidade à exclusividade da prestação de serviços ou benefícios gratuitos, pois os conceitos de beneficência e ação de assistência social não se confundem no plano constitucional. A circunstância de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem lucro, não lhe retira a condição de beneficente.⁶³

Entendemos que, mesmo não podendo ser exigido o percentual de atendimento gratuito ou convênio com o Sistema Único de Saúde, por ser instituições criadas com a finalidade de substituir o Estado na promoção do desenvolvimento social, é relevante que tenha um mínimo razoável de atendimento aos necessitados na área da saúde.

⁶³ ADI n. 2028, Relator Joaquim Barbosa, Data de Julgamento: 02 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 set. 2018.

No julgamento do RE 566.622/RS⁶⁴, o Ministro Marco Aurélio, observou que o artigo 195, §7º, da Constituição Federal deve ser aplicado conjuntamente com o artigo 146 também da Carta Magna, “afastando-se a dúvida quanto à reserva exclusiva de lei complementar para a disciplina das condições a serem observadas no exercício do direito à imunidade”.

Para complementar o pensamento, o Ministro conclui que “Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar.”⁶⁵

Em síntese, os requisitos estipulados pela legislação previdenciária ordinária foram considerados inconstitucionais, tendo em vista que se utilizaram de espécie legislativa que não detinha a capacidade para versar sobre as normas gerais de limitação ao poder de tributar, criando dificuldades para a concessão do benefício.

Portanto, os requisitos essenciais para o gozo da imunidade tributária em relação a contribuição para a seguridade social são apenas aqueles estipulados pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, que relembrando são: *(i)* não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; *(ii)* aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e *(iii)* manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

6. CONCLUSÃO

Como vimos por deficiência técnica do legislador constituinte na redação do texto constitucional do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, a acepção da palavra “lei” vem ocasionando diversos debates jurídicos liderados pela doutrina jurídico-tributária e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Conforme apresentamos, na visão dos entes públicos, a imunidade tributária em relação a contribuição para a seguridade social para as mencionadas entidades só seria concedida caso fossem cumpridos os requisitos do Código Tributário Nacional mais aqueles criados nos artigos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal que versavam sobre os requisitos necessários para a concessão da imunidade, quais eram: que a entidade

⁶⁴ RE n. 566.622/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Data de Julgamento: 23 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 set. 2018.

⁶⁵ Idem.

beneficente *(i)* fosse reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; *(ii)* possuisse o Certificado e o Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, com renovação trienal; *(iii)* promovesse a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; *(iv)* promovesse, gratuita e exclusiva, a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; *(v)* apresentação anual ao Conselho Nacional da Seguridade Social de relatório circunstanciado de suas atividades; *(vi)* apresentação anual ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Outro fato estudado é que, na área da saúde a Lei n. 9.732/1998 acrescentou novos requisitos aos já delimitados em legislação previdenciária obrigando as entidades beneficentes de assistência social a promover exclusivamente a prestação de serviços na área da saúde em caráter gratuito, ou ao menos 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Assim sendo, o legislador infraconstitucional por meio da legislação ordinária previdenciária buscava restringir as concessões de imunidade tributária as entidades beneficentes de assistência social, em total afronta a matéria reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal.

Em outras palavras, os requisitos exigidos em lei ordinária tornavam inviável a exoneração tributária da contribuição para a seguridade social para as entidades beneficentes, visto que os requisitos essenciais para tanto eram mais rigorosos e mais difíceis de serem cumpridos.

Como vimos, as entidades beneficentes são criadas para suprir a deficiência estatal, então nada mais justo do que o Poder Público conceder imunidade tributária a essas instituições, em razão de desenvolverem os direitos sociais no país.

Para tentar dirimir os conflitos entre o Fisco e as entidades beneficentes de assistência social no que tange a imunidade tributária referente a contribuição para a seguridade social, o Supremo Tribunal Federal, por meio de quatro Ações Direitas de Inconstitucionalidade n.(s) 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, recebidas como arguições de descumprimento de preceito fundamental, declarou as inconstitucionalidades do artigo 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do artigo 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998 e os artigos 2º, inciso IV; 3º, inciso

VI, § 1º e § 4º; artigo. 4º, parágrafo único, todos do Decreto 2.536/1998; assim como dos artigos 1º, inciso IV; 2º, inciso IV, e § 1º e § 3º; e 7º, § 4º, do Decreto 752/1993.

No julgamento o Supremo Tribunal Federal não vedou ao legislador infraconstitucional regulamentar a limitação ao poder de tributar. O que a Corte Suprema demonstrou como Guardiã da Constituição Federal, é que qualquer lei ordinária aprovada para regulamentar imunidade tributária terá seus dispositivos declarados inconstitucionais, uma vez que é matéria reservada a espécie legislativa complementar, consoante determina o artigo 146 da Carta Cidadã.

Já que o Fisco entende que os requisitos estipulados pelo Código Tributário Nacional são brandos para a concessão de imunidade, nada mais correto do que o legislador infraconstitucional apresentar projeto de lei complementar para ampliar os requisitos essenciais exigidos das entidades beneficentes.

Conclui-se do presente trabalho elaborado, é que as entidades beneficentes para fazerem jus ao direito de imunidade tributária da contribuição para a seguridade social devem preencher os requisitos estipulados pela lei complementar, que no caso é o Código Tributário Nacional. Assim, os pressupostos arrolados no artigo 14 da legislação tributária é o norte para as entidades que buscam a imunidade consagrada no artigo 195, §7º, da Constituição Federal.

Pelo exposto e diante da nova jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, podemos afirmar que as entidades beneficentes estão protegidas pelo manto da Constituição Federal no que diz respeito às imunidades tributárias, sendo certo que a Corte Suprema instaurou a segurança jurídica quando delimitou que os requisitos a serem atendidos para a concessão do benefício são apenas aqueles instituídos no Código Tributário Nacional, e não os dispostos em lei ordinária.

BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª edição. 15ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. São Paulo: Editora Forense, 1973.
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 24 de fevereiro de 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 22 ago. 2018.
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 ago. 2018.
- BRASIL. LEI N. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 29 ago. 2018.
- BRASIL. LEI N. 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm>. Acesso em: 03 de set. 2018.
- BRASIL. LEI N. 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 15 de set. 2018
- BRASIL. LEI N. 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9732.htm>. Acesso em 15 de set. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª ed. rev., ampl. e atual / até a Emenda Constitucional n. 95/2006. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 348
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.
- McCulloch v. Maryland. 17. U.S. (1819) 316. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

MIRANDA, Pontes De. *Questões Forenses*, Tomo 3. São Paulo: Editora Bolsoi, 1953.

Portal do Ministério do Desenvolvimento Social. Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/entidade-de-assistencia-social>>. Acesso em: 01 de set. 2018

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010, São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ADI n. 2028, Relator Joaquim Barbosa, Data de Julgamento: 02 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 set. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ADI 2.545-MC, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Data de Julgamento: 07 de fevereiro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 de set. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RE n. 566.622/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Data de Julgamento: 23 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 set. 2018.

TORRES, Heleno Taveira. “Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação Às entidades sem fins lucrativos”. In; TORRES, Heleno Taveira (org.) *Direito Tributária e Ordem Econômica. Homenagem aso 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.