# XV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI ALICANTE - ESPANHA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Copyright © 2026 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
**Secretarias**
**Relações Institucionais:**
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
**Comunicação:**
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
**Relações Internacionais para o Continente Americano:**
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
**Relações Internacionais para os demais Continentes:**
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
**Educação Jurídica**
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello – UFMS – MS
**Eventos:**
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Comissão Especial**
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG
Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Raymundo Juliano Feitosa; Antonio Carlos Diniz Murta– Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5274-671-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Meio ambiente e sustentabilidade: perspectivas globais e locais na agenda 2030

2. Direito tributário. 3. Financeiro. XV Encontro Internacional do CONPEDI Alicante - Espanha (1: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34




Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

# XV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI ALICANTE - ESPANHA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

## Apresentação

Novamente na Espanha nos encontramos para discutir temas da mais alto relevância jurídica. Em especial, o temática tributária e financeira. Deparama-nos com artigos da mais alta qualidade e de instigação científica relevante. Artigos tendo como objeto imunidade tributária do terceiro setor, alargamento da base de cáculo do IBS, microempredndedor individual e o modelo de IVA brasileiro, cadastros técnicos municipais, incentivos fiscais para medicamentos inovadores no Brasil, lei complementar n.º 225/2026 e do devedor contumaz, responsabilidade fiscal e justiça social; e, finalmente, seletividade ambiental, regressividade tributária e justiçam fiscal. Todos os conteúdos propostos nos fazem refletir profundamente sobre como o sitema tributário nacional brasileiro é frequentemente sujeito a críticas, merecendo de toda comunidade juridica, notadamente aqueles que atuam no âmbito da pesquisa de pós graduação estrito sensu, a buscar novas formas de interpretar o direito tributário posto, mormente num momento em que convivemos com uma reforma tributária em transição em nosso país. O fato de nos encontrarmos para tal reflexão jurídica em terras estrangeiras, em terras de Espanha, na belíssima e charmosa Alicante, nos permite um distanciamento, por um breve momento, de nossos afazeres profisssionais /acadêmicos fazendo, assim, que tenhamos uma visao conjunta e sistêmica emnriquecedora de doutrina provocadora e efetivamente enriquecedora. Parabéns a todos os autores pelo seu erudito trabalho e contribuição à ciência do direito tributário.

# A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UMA ANÁLISE TRIBUTÁRIO-CONSTITUCIONAL DA LEI COMPLEMENTAR 187/2021 E OS SEUS IMPACTOS NA REDUÇÃO DE ARRECADAÇÃO PREVIDENCIARIA, E TRIBUTAÇÃO SOBRE O PRÓPRIO TRIBUTO.

## THE TAX IMMUNITY OF THIRD SECTOR ENTITIES: A TAX-CONSTITUTIONAL ANALYSIS OF COMPLEMENTARY LAW 187/2021 AND ITS IMPACTS ON REDUCING SOCIAL SECURITY REVENUE, AND TAXATION ON THE TAX ITSELF.

**André Vinícius Guimarães de Carvalho** [1]

**Resumo**

Este artigo analisa a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social no Brasil, com foco na Lei Complementar nº 187/2021 e seus impactos. O objetivo é demonstrar como a imunidade, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, atua como instrumento de efetivação de direitos fundamentais e de fomento ao emprego formal, à renda e à arrecadação previdenciária, ao mesmo tempo em que otimiza o gasto público em parcerias. A metodologia empregada é mista, combinando a análise dogmático-jurídica da legislação e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal com uma proposta de desenho empírico para avaliar os efeitos socioeconômicos da imunidade. Discute-se criticamente o fenômeno da "tributação disfarçada" e da "tributação sobre o próprio tributo", decorrentes dos custos de compliance e contrapartidas econômicas impostas às entidades, bem como os incentivos à pejotização e à MEItização, que precarizam as relações de trabalho e reduzem a arrecadação previdenciária. Os resultados esperados apontam para a necessidade de salvaguardar a imunidade plena como garantia da sustentabilidade do Terceiro Setor e da promoção social, evitando distorções que comprometam sua função constitucional. Conclui-se que a imunidade é um pilar essencial para a atuação das entidades beneficentes, e sua desvirtuação pode gerar consequências negativas para a seguridade social e para a efetividade das políticas públicas.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária, Entidades beneficentes, Lei complementar 187/2021, Pejotização e seguridade social, Direitos fundamentais

**Abstract/Resumen/Résumé**

This article analyzes the tax immunity of charitable social assistance entities in Brazil, focusing on Complementary Law No. 187/2021 and its impacts. The objective is to demonstrate how immunity, as a constitutional limitation on the power to tax, acts as an instrument for the realization of fundamental rights and for fostering formal employment, income, and social security collection, while optimizing public spending in partnerships. The

[1] Mestrando em Direito Internacional pela UAA Universidad Autônoma de Asuncion

methodology employed is mixed, combining dogmatic-legal analysis of legislation and Supreme Federal Court jurisprudence with a proposed empirical design to evaluate the socioeconomic effects of immunity. It critically discusses the phenomenon of "disguised taxation" and "taxation on taxation" resulting from compliance costs and economic counterparts imposed on entities, as well as incentives for "pejotização" (mischaracterization of employment as self-employment) and "MEItização" (conversion to individual micro-entrepreneur status), which precarious employment relationships and reduce social security collection. Expected results point to the need to safeguard full immunity as a guarantee of the sustainability of the Third Sector and social promotion, avoiding distortions that compromise its constitutional function. It is concluded that immunity is an essential pillar for the operation of charitable entities, and its distortion can generate negative consequences for social security and the effectiveness of public policies.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax immunity, Charitable entities, Complementary law 187/2021, Pejotização and social security, Fundamental rights

# 1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor, composto por entidades privadas sem fins lucrativos que atuam em áreas de interesse público, desempenha um papel crucial na complementação das ações estatais e na promoção de direitos fundamentais no Brasil. A Constituição Federal de 1988, reconhecendo a relevância dessas instituições, estabeleceu a imunidade tributária como um mecanismo de fomento e proteção à sua atuação. Essa prerrogativa constitucional, prevista no art. 150, VI, "c", e no art. 195, § 7º, da Carta Magna, visa a desonerar as entidades beneficentes de impostos e contribuições sociais, permitindo que os recursos sejam integralmente direcionados às suas finalidades essenciais de assistência social, saúde e educação.

A imunidade tributária, portanto, não se configura como um privilégio, mas como uma limitação ao poder de tributar do Estado, com o objetivo de concretizar valores e princípios constitucionais, como a dignidade da pessoa humana, a solidariedade social e o direito à assistência social. Ao reduzir a carga tributária, a imunidade permite que as entidades beneficentes invistam mais em suas atividades-fim, gerando empregos formais, renda e, consequentemente, contribuindo para a arrecadação previdenciária por meio dos vínculos celetistas mantidos. Além disso, a desoneração tributária otimiza a aplicação de recursos em parcerias com o poder público, aumentando a eficiência e a efetividade do gasto público em áreas essenciais.

Contudo, a regulamentação e a interpretação da imunidade tributária têm sido objeto de constantes debates e desafios. A Lei Complementar nº 187, de 16 de fevereiro de 2021, que dispõe sobre a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS) e regulamenta os procedimentos relativos à imunidade de contribuições sociais, trouxe novas exigências e contrapartidas que, para muitos, configuram uma espécie de "tributação disfarçada" ou "tributação sobre o próprio tributo". Tais exigências, ao impor contrapartidas financeiras ou econômicas, além de custos de *compliance* incompatíveis, e obrigações acessórias complexas, podem desvirtuar o propósito da imunidade, onerando as entidades e dificultando sua atuação.

Adicionalmente, o cenário econômico e as mudanças nas relações de trabalho têm gerado preocupações quanto à precarização do emprego, manifestada pela crescente "pejotização" e "MEItização". Esses fenômenos, que consistem na contratação de trabalhadores como pessoas jurídicas (MEI ou outro tipo de PJ) para mascarar relações de

emprego, impactam diretamente a arrecadação previdenciária e a garantia de direitos fundamentais dos trabalhadores, em contraste com o modelo de emprego formal incentivado pela imunidade tributária das contribuições sociais. A imunidade, ao fomentar o emprego formal, atua como um contraponto a essa tendência de precarização, garantindo a manutenção de vínculos celetistas e a consequente contribuição para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) dos empregados em valores maiores do que os arrecadados como MEI.

Diante desse contexto, o presente artigo propõe-se a analisar a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social sob uma perspectiva tributário-constitucional, com especial atenção à Lei Complementar nº 187/2021 e seus reflexos. O objetivo é demonstrar como a imunidade atua como um mecanismo de efetivação de direitos fundamentais e de fomento ao emprego formal, à renda e à arrecadação previdenciária, ao mesmo tempo em que otimiza o gasto público nas parcerias do poder público com o terceiro setor. Para tanto, serão discutidos criticamente os efeitos da "tributação disfarçada" e da "tributação sobre o próprio tributo", bem como, os incentivos à pejotização e à MEItização, que precarizam as relações de trabalho e reduzem a arrecadação previdenciária. A metodologia empregada é mista, combinando a análise dogmático-jurídica da legislação e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal com uma proposta de desenho empírico para avaliar os efeitos socioeconômicos da imunidade tributária. A pesquisa busca, assim, contribuir para o debate sobre a importância da imunidade plena como garantia da sustentabilidade do Terceiro Setor e da promoção social no Brasil.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária, no ordenamento jurídico brasileiro, representa uma das mais importantes limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. Sua natureza jurídica transcende a mera desoneração fiscal, configurando-se como um instrumento de concretização de valores e princípios fundamentais da República, tais como a dignidade da pessoa humana, a solidariedade social e o pluralismo político. No contexto das entidades beneficentes de assistência social, a imunidade adquire uma dimensão ainda mais relevante, pois visa a fomentar a atuação de instituições que, por sua própria natureza, complementam a ação estatal na promoção de direitos sociais (BALEEIRO, 2010).

A Constituição Federal de 1988 estabelece a imunidade de impostos no art. 150, VI, "c", para as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Já o art. 195, § 7º, da mesma Carta, garante a imunidade de contribuições

sociais às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Essa dualidade de previsão constitucional demonstra a preocupação do legislador constituinte em assegurar um tratamento fiscal diferenciado a essas entidades, reconhecendo sua função social e a relevância de suas atividades para o bem-estar coletivo.

A imunidade, portanto, não é um favor fiscal, muito menos um tipo de renúncia fiscal, mas, uma norma constitucional de eficácia plena que impede a incidência do tributo sobre determinadas pessoas, bens ou fatos. Ela opera no plano da competência tributária, retirando do ente federativo a capacidade de instituir o tributo sobre a matéria imune. Essa característica a distingue fundamentalmente da isenção, como será abordado a seguir.

## 2.1 Imunidade e Isenção: Distinções Essenciais

A distinção entre imunidade e isenção é crucial para a compreensão do regime jurídico das entidades beneficentes. Embora ambas resultem na não cobrança do tributo, suas naturezas jurídicas e fundamentos são distintos. A imunidade, como já mencionado, é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ela impede que o legislador infraconstitucional crie um tributo sobre a matéria imune, ou seja, a competência tributária do ente político é suprimida em relação àquela hipótese (CARVALHO, 2018).

Por outro lado, a isenção é uma dispensa legal do pagamento do tributo. Ela pressupõe a existência da competência tributária e a ocorrência do fato gerador, mas a lei infraconstitucional, por razões de política fiscal ou social, opta por desonerar o contribuinte. A isenção, portanto, é um benefício fiscal concedido por lei ordinária ou complementar, que pode ser revogado ou modificado a qualquer tempo, respeitados os princípios da anterioridade e da irretroatividade (MACHADO, 2017). A imunidade, por sua vez, por ser de estatura constitucional, possui maior estabilidade e só pode ser alterada por emenda à Constituição.

Para as entidades beneficentes, essa distinção é vital. A imunidade garante uma proteção mais robusta e permanente contra a tributação, assegurando a previsibilidade necessária para o planejamento de suas atividades de longo prazo. A isenção, por ser mais precária, não ofereceria a mesma segurança jurídica e poderia comprometer a continuidade dos serviços prestados por essas instituições. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 14, estabelece os requisitos gerais para o gozo da imunidade de impostos, como a não distribuição de patrimônio ou rendas, a aplicação integral dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais e a manutenção da escrituração de suas receitas e despesas. Esses requisitos, de natureza formal e material, visam a garantir que a imunidade seja concedida

apenas a entidades que efetivamente cumpram sua função social e não desvirtuem o benefício para fins lucrativos.

### 2.2 O Papel das Entidades Beneficentes na Efetivação de Políticas Públicas

As entidades beneficentes de assistência social desempenham um papel insubstituível na efetivação de políticas públicas, especialmente em um país com as dimensões e as desigualdades sociais do Brasil. Atuando em áreas como saúde, educação e assistência social, essas instituições complementam a ação estatal, muitas vezes alcançando populações e regiões onde o poder público não consegue chegar com a mesma capilaridade e eficiência. A imunidade tributária, nesse contexto, não é apenas um benefício fiscal, mas um investimento social que permite a essas entidades maximizar sua capacidade de atendimento e a qualidade dos serviços prestados.

A atuação do Terceiro Setor é fundamental para a promoção de direitos sociais, como o direito à saúde, à educação e à assistência social, que são pilares do Estado Democrático de Direito. Ao desonerar essas entidades, o Estado reconhece que a renúncia fiscal é compensada pela prestação de serviços essenciais à sociedade, que de outra forma teriam que ser providos diretamente pelo poder público, com custos potencialmente maiores e, por vezes, menor eficiência. A imunidade, portanto, é um mecanismo de fomento à solidariedade e à participação da sociedade civil na construção de um país mais justo e equitativo.

Além disso, as entidades beneficentes são importantes geradoras de emprego formal. Ao manterem quadros de funcionários celetistas, elas contribuem para a formalização do mercado de trabalho, para a geração de renda e para a arrecadação de contribuições previdenciárias, fortalecendo o sistema de seguridade social. Esse aspecto é particularmente relevante em um cenário de crescente precarização do trabalho, onde a imunidade atua como um incentivo à manutenção de vínculos empregatícios formais, com todos os direitos e garantias sociais inerentes. A imunidade, assim, não apenas facilita a prestação de serviços sociais, mas também fomenta um modelo de desenvolvimento econômico e social mais inclusivo e sustentável.

## 3 O MARCO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A interpretação e aplicação da imunidade tributária das entidades beneficentes têm sido objeto de vasta e complexa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF). A Corte Constitucional tem desempenhado um papel fundamental na delimitação dos contornos dessa garantia, buscando equilibrar a proteção às instituições do Terceiro Setor com a necessidade

de evitar fraudes e desvios de finalidade. As decisões do STF, em especial aquelas proferidas em sede de repercussão geral, consolidaram entendimentos que são cruciais para a segurança jurídica e para a atuação dessas entidades.

### 3.1 A Reserva de Lei Complementar: Tema 32 (RE 566622)

Um dos temas mais relevantes na jurisprudência do STF sobre a imunidade das contribuições sociais é a exigência de lei complementar para a definição dos requisitos para o gozo do benefício. O Tema 32 da repercussão geral, julgado no Recurso Extraordinário (RE) 566622, com relatoria do Ministro Marco Aurélio, firmou a tese de que "os requisitos para o gozo da imunidade de contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, são de ser estabelecidos em lei complementar" (BRASIL. STF, RE 566622, 2009). Essa decisão foi um marco, pois reafirmou a supremacia da Constituição e a necessidade de que a regulamentação de matéria tão sensível fosse feita por meio de um instrumento normativo qualificado, evitando que leis ordinárias pudessem criar obstáculos indevidos ao exercício da imunidade.

Antes dessa decisão, havia uma profusão de leis ordinárias e atos infralegais que tentavam regulamentar a imunidade, gerando insegurança jurídica e dificultando a atuação das entidades. O STF, ao exigir a lei complementar, buscou garantir que os requisitos fossem estabelecidos de forma uniforme e estável em todo o território nacional, protegendo as entidades contra a discricionariedade do legislador ordinário e do poder executivo. Essa tese foi fundamental para a posterior edição da Lei Complementar nº 187/2021, que buscou consolidar em um único diploma legal os requisitos para a certificação e o gozo da imunidade de contribuições sociais.

A reserva de lei complementar, portanto, não é um mero formalismo, mas uma garantia constitucional que visa a proteger a imunidade como direito fundamental. Ela assegura que as condições para o seu exercício sejam definidas por um processo legislativo mais rigoroso, com maior debate e consenso, conferindo maior legitimidade e estabilidade às normas que regem o Terceiro Setor. A observância dessa reserva é essencial para a manutenção da segurança jurídica e para a efetividade da imunidade como instrumento de fomento à atuação das entidades beneficentes.

### 3.2 A Imunidade de PIS/COFINS: Tema 432 (RE 636941)

Outro ponto crucial na jurisprudência do STF diz respeito à abrangência da imunidade de contribuições sociais, especificamente em relação ao Programa de Integração Social (PIS)

e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O Tema 432 da repercussão geral, julgado no Recurso Extraordinário (RE) 636941, com relatoria do Ministro Luiz Fux, estabeleceu que "a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal alcança as contribuições para o PIS e a COFINS, incidentes sobre a receita bruta das entidades beneficentes de assistência social" (BRASIL. STF, RE 636941, 2013). Essa decisão consolidou o entendimento de que a imunidade de contribuições sociais abrange todas as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, desde que a entidade preencha os requisitos legais.

A importância dessa tese reside no fato de que PIS e COFINS representam uma parcela significativa da carga tributária das entidades, e sua desoneração é fundamental para a sustentabilidade financeira dessas instituições. Ao garantir a imunidade dessas contribuições, o STF reforçou o caráter protetivo do art. 195, § 7º, da CF/88, assegurando que os recursos que seriam destinados ao pagamento desses tributos possam ser integralmente aplicados nas atividades-fim das entidades beneficentes. Essa decisão é um reconhecimento da função social dessas contribuições e da necessidade de que elas não onerem as instituições que atuam em prol da seguridade social.

A jurisprudência do STF, ao estender a imunidade para PIS e COFINS, contribuiu para a segurança jurídica das entidades e para a previsibilidade de suas operações. Sem essa garantia, as instituições estariam sujeitas a uma carga tributária que comprometeria sua capacidade de investimento e de prestação de serviços, desvirtuando o propósito constitucional da imunidade. A decisão do Tema 432, portanto, é um pilar na proteção do Terceiro Setor e na promoção da seguridade social no Brasil.

### 3.3 A Inconstitucionalidade de Requisitos Excessivos: ADI 4480 e Precedentes

A atuação do STF também tem sido marcada pela invalidação de requisitos excessivos ou desproporcionais impostos por leis ordinárias para o gozo da imunidade. Um exemplo notório é a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4480, que questionou dispositivos da Lei nº 12.101/2009, a qual regulamentava o CEBAS antes da LC 187/2021. Embora a ADI 4480 tenha sido julgada improcedente em relação a alguns pontos, o STF, em diversas outras decisões e em controle difuso, tem reiteradamente afastado a aplicação de exigências que desvirtuam o caráter da imunidade ou que extrapolam o que seria razoável para a fiscalização do benefício (BRASIL. STF, ADI 4480, 2017).

A Corte tem se posicionado contra a imposição de contrapartidas econômicas que se assemelham a uma "tributação disfarçada", ou seja, exigências que, embora não sejam formalmente tributos, geram custos significativos para as entidades, comprometendo sua capacidade de atuação. A jurisprudência do STF tem enfatizado que os requisitos para a imunidade devem ser de natureza formal e material, visando a comprovar a ausência de fins lucrativos e a aplicação dos recursos nas finalidades institucionais, sem, contudo, criar barreiras burocráticas ou financeiras que inviabilizem a atuação das entidades (CAED-JUS, 2021).

Precedentes do STF têm invalidado, por exemplo, a exigência de percentuais mínimos de gratuidade em serviços de saúde e educação que não consideravam a realidade financeira das entidades, ou a imposição de sanções políticas que impediam o exercício da imunidade antes mesmo do trânsito em julgado de processos administrativos ou judiciais. A Corte tem reafirmado que a imunidade é um direito fundamental e que sua regulamentação deve ser feita de forma a garantir sua efetividade, e não a criar obstáculos indevidos. Essa linha jurisprudencial é essencial para proteger as entidades beneficentes contra a atuação excessiva do Estado e para assegurar que a imunidade cumpra seu papel de fomento à promoção social.

## 4 A LEI COMPLEMENTAR 187/2021 E O CEBAS: ENTRE O REGULAMENTO E A "TRIBUTAÇÃO DISFARÇADA"

A Lei Complementar nº 187, de 16 de fevereiro de 2021, representa o mais recente esforço legislativo para regulamentar a imunidade de contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social, em conformidade com a exigência de lei complementar estabelecida pelo STF no Tema 32 da repercussão geral. A LC 187/2021 revogou a Lei nº 12.101/2009 e buscou consolidar em um único diploma legal os requisitos para a certificação das entidades (CEBAS) e os procedimentos para o gozo da imunidade. A iniciativa de uma lei complementar nova é inadequada e desnecessária, visto que atoda matéria tributária constitucional é tratada pelo CTN Código Tributário Nacional que é a lei Complementada assim recepcionada pela CF 1988, por isso, a nova legislação tem sido alvo de críticas por, supostamente, impor exigências que desvirtuam o propósito da imunidade, configurando uma forma de "tributação disfarçada".

### 4.1 Os Novos Requisitos para a Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS)

A LC 187/2021 estabelece um conjunto de requisitos para a obtenção e manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que é condição para o gozo da imunidade de contribuições sociais. Entre os principais requisitos, destacam-se a não distribuição de lucros, resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio ou de suas receitas; a aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais; a manutenção de escrituração contábil regular; e a prestação de serviços gratuitos em percentuais mínimos ou a realização de ações de gratuidade em conformidade com as áreas de atuação (saúde, educação ou assistência social).

A nova lei também detalha as contrapartidas exigidas das entidades, como a oferta de bolsas de estudo em percentuais específicos para entidades de educação, ou a prestação de serviços ao SUS em percentuais de 60% e com baixissímas remunerações (tabela SUS sem correção a mais de uma década) e gratuidade nas ações de assistência social sem a possibilidade de remuneração pelas entidades. Embora a exigência de contrapartidas seja legítima para garantir a função social da imunidade, a complexidade e o detalhamento excessivo de alguns requisitos têm gerado preocupação. A burocracia envolvida na obtenção e renovação do CEBAS, bem como, a necessidade de comprovar o cumprimento de todas as exigências, impõe um ônus administrativo e financeiro considerável às entidades, especialmente as de menor porte.

A LC 187/2021 também prevê a possibilidade de suspensão e cancelamento do CEBAS em caso de descumprimento dos requisitos, com a consequente exigência retroativa das contribuições sociais. Essa sanção, que pode inviabilizar a continuidade das atividades de muitas entidades, reforça a necessidade de um sistema de fiscalização que seja proporcional e que considere a realidade das instituições do Terceiro Setor, sem desvirtuar o propósito da imunidade.

### 4.2 O Paradoxo da "Tributação Disfarçada" e "Tributação sobre o Próprio Tributo"

Apesar de a LC 187/2021 ter sido editada para regulamentar a imunidade tributária apenas das contribuições sociais, muitos de seus dispositivos têm sido criticados por, paradoxalmente, criarem uma espécie de "tributação disfarçada" ou "tributação sobre o próprio tributo". Esse fenômeno ocorre quando as exigências para o gozo da imunidade, embora não sejam formalmente tributos, geram custos com gratuidades, desequilíbrio financeiro nas prestações de serviços ao próprio Estado, e regras de *compliance*

desproporcionais e obrigações acessórias tão onerosas que acabam por comprometer a capacidade financeira das entidades, de forma semelhante à incidência de um tributo.

Os custos de *compliance* incluem despesas com assessoria jurídica e contábil especializada para atender à complexidade da legislação, investimentos em sistemas de gestão e controle, e o tempo dedicado pelos gestores à burocracia. Essas despesas, que não são diretamente relacionadas às atividades-fim das entidades, desviam recursos que poderiam ser aplicados na prestação de serviços sociais, na contratação de pessoal ou na aquisição de equipamentos. Em outras palavras, a entidade, para não pagar o tributo, é obrigada a incorrer em custos que, na prática, reduzem sua capacidade de investimento e atuação, como se estivesse pagando um "tributo indireto".

Além disso, a imposição de contrapartidas econômicas, como a oferta de um percentual mínimo de gratuidade, pode ser vista como uma forma de "tributação disfarçada". Ao invés de pagar o tributo em dinheiro, a entidade é obrigada a "pagar" com a prestação de serviços gratuitos, que representam um custo financeiro para a instituição. Embora a gratuidade seja inerente à função social das entidades beneficentes, a imposição de percentuais rígidos e a fiscalização excessiva podem desconsiderar a realidade financeira de cada instituição e a capacidade de geração de receita, transformando a contrapartida em um ônus desproporcional.

Esse paradoxo da "tributação disfarçada" e a tentativa de "tributação sobre o próprio tributo" gera distorções concorrenciais, pois as entidades de menor porte ou com menor capacidade administrativa podem ter dificuldades em cumprir as exigências, sendo excluídas do sistema de imunidade. Isso concentra o benefício em grandes instituições, que possuem mais recursos para investir em *compliance*. A consequência é a redução da capilaridade da atuação do Terceiro Setor e a diminuição da oferta de serviços sociais, em detrimento da população mais vulnerável. A imunidade, que deveria ser um facilitador, torna-se uma barreira, comprometendo a efetividade dos direitos fundamentais.

## 5 IMPLICAÇÕES DA PEJOTIZAÇÃO E MEITIZAÇÃO NA ARRECADAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E NOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A imunidade tributária das entidades beneficentes, ao fomentar o emprego formal, atua como um contraponto a fenômenos contemporâneos de precarização do trabalho, como a "pejotização" e a "MEItização". Esses mecanismos, que consistem na contratação de trabalhadores como pessoas jurídicas (PJ) ou Microempreendedores Individuais (MEI) para

mascarar relações de emprego, geram profundas implicações na arrecadação previdenciária e na garantia de direitos fundamentais dos trabalhadores. A análise desses fenômenos é crucial para compreender a importância da imunidade na manutenção de um sistema de seguridade social robusto e na proteção dos direitos sociais.

## 5.1 A Precarização do Trabalho e a Redução da Arrecadação do Regime Geral de Previdência Social

A "pejotização" e a "MEItização" são estratégias utilizadas por empresas e, por vezes, por entidades do Terceiro Setor, para reduzir custos trabalhistas e tributários. Ao invés de contratar um empregado sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), com todos os encargos sociais e previdenciários, exatamente por não gozar da imunidade tributária das contribuições socias, o tomador de serviços exige que o trabalhador constitua uma pessoa jurídica (PJ) ou se registre como Microempreendedor Individual (MEI). Embora formalmente autônomo, na prática, o trabalhador mantém uma relação de subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade, características do vínculo empregatício.

Essa precarização do trabalho tem um impacto direto e negativo na arrecadação do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). No regime CLT, as contribuições previdenciárias são calculadas sobre a folha de salários, com alíquotas que incidem tanto sobre o empregador (parte patronal) quanto sobre o empregado. No caso do MEI, a contribuição é fixa e significativamente menor, quase a metada, e no caso da PJ, a contribuição pode ser calculada de forma diferente, muitas vezes resultando em um valor inferior ao que seria devido em um vínculo celetista. A diferença na arrecadação é substancial, comprometendo a sustentabilidade do sistema previdenciário e a capacidade do Estado de financiar benefícios como aposentadorias, pensões e auxílios.

A imunidade tributária, ao desonerar as entidades beneficentes de contribuições sociais, permite que elas mantenham empregos formais, com todos os encargos previdenciários devidos. Isso significa que, ao invés de incentivar a pejotização para reduzir custos, a imunidade possibilita que as entidades contratem sob o regime CLT, contribuindo ativamente para a arrecadação do RGPS pelos segurados. Assim, a imunidade não é um tipo de renúncia fiscal, mas, além de um direito fundamental, e uma vedação ao poder de tributar, passa a ser um investimento que se reverte em benefícios sociais e em fortalecimento da seguridade social, ao contrário da pejotização que drena recursos do sistema.

## 5.2 A Negação de Direitos Fundamentais do Trabalhador

Além do impacto na arrecadação previdenciária, a pejotização e a MEItização representam uma grave negação de direitos fundamentais do trabalhador. O empregado "pejotizado" ou "MEI" perde uma série de garantias trabalhistas e previdenciárias asseguradas pela CLT e pela Constituição Federal, tais como férias remuneradas, 13º salário, FGTS, seguro-desemprego, aviso prévio, licença-maternidade/paternidade, e a proteção contra a dispensa imotivada.

Essa precarização das relações de trabalho compromete a dignidade do trabalhador e sua segurança econômica, expondo-o a riscos sociais e econômicos que deveriam ser mitigados pelo sistema de proteção social. A ausência de contribuições previdenciárias adequadas ou a contribuição em valores mínimos impacta diretamente o acesso a benefícios previdenciários futuros, como aposentadorias e auxílios-doença, deixando o trabalhador desprotegido em momentos de necessidade.

Em contraste, a imunidade tributária, ao incentivar o emprego formal nas entidades beneficentes, contribui para a manutenção de um ambiente de trabalho que respeita os direitos fundamentais. As entidades imunes, ao serem desoneradas de impostos e contribuições sociais, têm maior capacidade de arcar com os custos de contratação celetista, garantindo aos seus colaboradores todos os direitos e benefícios previstos em lei. Isso não apenas protege o trabalhador, mas também fortalece a função social da imunidade, que se manifesta não apenas na prestação de serviços à comunidade, mas também na promoção de relações de trabalho justas e dignas.

Portanto, a imunidade tributária, quando bem aplicada e fiscalizada, atua como um mecanismo de defesa contra a precarização do trabalho e a negação de direitos fundamentais, ao passo que a pejotização e a MEItização representam um desafio crescente para a sustentabilidade da seguridade social e para a efetivação dos direitos sociais no Brasil. A política fiscal, por meio da imunidade, pode e deve ser um instrumento para promover a formalização e a proteção do trabalho, em vez de incentivar a sua desregulamentação.

## 6 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO FATOR DE EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO E PROMOÇÃO SOCIAL

A imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social não deve ser vista como uma renúncia de receita para o Estado, pois como uma vedação, não se pode renunciar ao que não existe, mas, em contrapartida pode ser vista como um fomento e um investimento estratégico que promove a eficiência do gasto público e a efetividade das

políticas sociais. Ao desonerar essas instituições, o Estado permite que os recursos que seriam destinados ao pagamento de tributos sejam integralmente aplicados nas atividades-fim, gerando um impacto social multiplicador que, muitas vezes, supera o custo da renúncia fiscal. Essa perspectiva é fundamental para compreender o valor intrínseco da imunidade como instrumento de promoção social.

## 6.1 A Otimização de Recursos em Parcerias com o Terceiro Setor

As parcerias entre o poder público e as entidades do Terceiro Setor, regulamentadas pela Lei nº 13.019/2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil - MROSC), são um modelo de gestão que busca otimizar a aplicação de recursos e ampliar o alcance das políticas públicas. Nesse contexto, a imunidade tributária desempenha um papel crucial na eficiência do gasto público. Ao celebrar um convênio ou termo de fomento com uma entidade imune, o Estado garante que os recursos repassados serão integralmente utilizados na execução do objeto da parceria, sem que uma parcela significativa seja desviada para o pagamento de impostos e contribuições sociais.

Imagine que o Estado destine R$ 1.000.000,00 (um milhão de reiais) para uma parceria com uma entidade beneficente. Se essa entidade não fosse imune, uma parte desse valor seria consumida pelo pagamento de tributos, reduzindo a capacidade de investimento na atividade-fim. Com a imunidade, os R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) podem ser integralmente aplicados nas atividades, como compra de medicamentos, na contratação de profissionais de saúde, na oferta de bolsas de estudo ou na execução de projetos de assistência social. Isso significa que a imunidade evita o "desvio" de recursos das parcerias para a carga tributária, maximizando o retorno social do investimento público.

A imunidade, portanto, funciona como um multiplicador de recursos. Ela permite que o mesmo montante de dinheiro público gere um impacto social maior, pois não há a "perda" decorrente da tributação. Essa otimização é particularmente relevante em um cenário de restrição orçamentária, onde cada real investido precisa gerar o máximo de benefício social. Ao invés de o Estado ter que arcar com a totalidade dos custos de um serviço social, ele pode contar com a expertise e a capilaridade das entidades do Terceiro Setor, que, desoneradas de tributos, conseguem entregar mais com menos recursos.

## 6.2 O Impacto Social Direto da Imunidade

Além da otimização de recursos em parcerias, a imunidade tributária gera um impacto social direto e significativo. Ao permitir que as entidades beneficentes apliquem

integralmente suas receitas em suas finalidades institucionais, a imunidade contribui para a ampliação e a melhoria dos serviços prestados à população mais vulnerável. Isso se traduz em mais vagas em creches e escolas filantrópicas, mais atendimentos em hospitais e clínicas beneficentes, e mais programas de assistência social para idosos, crianças e pessoas com deficiência.

A imunidade também fomenta a inovação e a diversificação das ações sociais. Com mais recursos disponíveis, as entidades podem investir em novas metodologias, em capacitação de pessoal e em projetos-piloto que respondam de forma mais eficaz às demandas sociais. Essa capacidade de inovação é fundamental para enfrentar os desafios complexos da sociedade contemporânea, que exigem soluções criativas e adaptadas às realidades locais.

Ademais, a imunidade contribui para a sustentabilidade financeira das entidades, permitindo que elas mantenham suas atividades de forma contínua e planejada. Sem a desoneração tributária, muitas instituições teriam que reduzir seus serviços, demitir funcionários ou até mesmo encerrar suas operações, gerando um vácuo na oferta de serviços sociais e um aumento da demanda sobre o Estado. A imunidade, portanto, é um pilar para a resiliência do Terceiro Setor, garantindo que ele possa continuar a desempenhar sua função essencial na promoção do bem-estar social.

Em suma, a imunidade tributária não é um custo para o Estado, mas, independente de ser um direito fundamental, é um investimento social com alto retorno. Ela otimiza o gasto público, amplia a oferta de serviços sociais, fomenta o emprego formal e protege os direitos fundamentais, consolidando o papel das entidades beneficentes como parceiras estratégicas na construção de uma sociedade mais justa e solidária. A defesa da imunidade plena, portanto, é a defesa da própria função social do Terceiro Setor e da efetividade das políticas públicas no Brasil.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, consagrada na Constituição Federal de 1988, transcende a mera desoneração fiscal para se configurar como um pilar fundamental na concretização de direitos sociais e na promoção do bem-estar coletivo. Ao longo deste artigo, demonstrou-se que essa prerrogativa constitucional atua como um instrumento essencial para o fomento ao emprego formal, à geração de renda e à arrecadação previdenciária, além de otimizar a eficiência e a efetividade do gasto público em parcerias com o Terceiro Setor.

A análise dogmático-jurídica revelou a distinção crucial entre imunidade e isenção, ressaltando a natureza constitucional da primeira e sua maior estabilidade jurídica. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em especial os Temas 32 (RE 566622) e 432 (RE 636941), consolidou o entendimento sobre a reserva de lei complementar para a regulamentação da imunidade de contribuições sociais e sua abrangência, incluindo PIS e COFINS. Além disso, a Corte tem sido vigilante contra a imposição de requisitos excessivos que desvirtuam o benefício, como demonstrado em precedentes que afastaram exigências desproporcionais da Lei nº 12.101/2009.

Contudo, a Lei Complementar nº 187/2021, embora tenha sido editada em conformidade com a exigência formal de uma lei complementar, introduziu novos requisitos e contrapartidas que, na prática, estão gerarando uma "tributação disfarçada" culminando numa "tributação sobre o próprio tributo". Os custos de *compliance* e as obrigações acessórias complexas impostas às entidades desviam recursos que deveriam ser aplicados nas atividades-fim, comprometendo a capacidade de atuação do Terceiro Setor e gerando distorções concorrenciais. Essa situação fragiliza as instituições, especialmente as de menor porte, e pode levar à redução da oferta de serviços sociais essenciais.

Paralelamente, o artigo abordou as implicações da "pejotização" e "MEItização" na arrecadação previdenciária e nos direitos fundamentais dos trabalhadores. Esses fenômenos de precarização do trabalho, ao mascarar relações de emprego, reduzem significativamente as contribuições para o Regime Geral de Previdência Social e negam uma série de garantias trabalhistas e previdenciárias. Em contraste, a imunidade tributária, ao desonerar as entidades beneficentes, incentiva a manutenção de empregos formais, com todos os encargos sociais e previdenciários devidos, atuando como um baluarte contra a desproteção social.

A imunidade, portanto, não é uma renúncia fiscal a ser minimizada, mas, um direito fundamental constitucional a ser garantido, além de comprovadamente ser também um investimento social estratégico na execução das políticas públicas que são deveres do Estado. Ela permite que os recursos públicos e privados sejam otimizados em parcerias, evitando o desvio para a carga tributária e maximizando o impacto social. A desoneração tributária garante que as entidades possam ampliar e qualificar seus serviços, fomentar a inovação e assegurar sua sustentabilidade, contribuindo diretamente para a efetivação de direitos como saúde, educação e assistência social.

Em face do exposto, defende-se a necessidade de salvaguardar a imunidade plena das entidades beneficentes de assistência social. É imperativo que a regulamentação, como a LC 187/2021, seja interpretada e aplicada de forma a não desvirtuar o propósito constitucional da imunidade, evitando a imposição de custos de *compliance* e contrapartidas que se assemelhem a uma tributação disfarçada. A fiscalização deve ser proporcional e orientada para a comprovação da finalidade social, e não para a criação de barreiras burocráticas que inviabilizem a atuação das entidades.

A imunidade é um pilar essencial para a sustentabilidade do Terceiro Setor e para a promoção social no Brasil. Sua proteção e efetivação são cruciais para garantir que as entidades beneficentes continuem a desempenhar seu papel vital na complementação das ações estatais, na geração de emprego formal, na contribuição para a seguridade social e na defesa dos direitos fundamentais, construindo uma sociedade mais justa e solidária.

## REFERÊNCIAS


BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 13 mar. 2026.

BRASIL. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 13 mar. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 187, de 16 de fevereiro de 2021. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regulamenta os procedimentos relativos à imunidade de contribuições sociais de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 fev. 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp187.htm. Acesso em: 13 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4480**. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 22 mar. 2017, DJe 19 jun. 2017. Disponível

em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumario=2904. Acesso em: 13 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 566622**. Tema 32. Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23 fev. 2009, DJe 10 out. 2009. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumario=2904. Acesso em: 13 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 636941**. Tema 432. Relator: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20 fev. 2013, DJe 10 mai. 2013. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumario=2904. Acesso em: 13 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7563**. Relator: Min. André Mendonça. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6817727. Acesso em: 13 mar 2026.CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.