V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



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



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

TAX IMMUNITY OF CHARITABLE SOCIAL ASSISTANCE ENTITIES AS SOCIAL SECURITY CONTRIBUTIONS

Thaminne Nathalia Cabral Moraes E Silva [1]

Resumo

A imunidade tributária será analisada neste artigo, desde suas concepções e definições e sua abrangência e alcance, especificamente quanto às entidades beneficentes de assistência social, e às Contribuições para a Seguridade Social. Sendo limitação constitucional ao poder de tributar, se verificará a possibilidade de ser disciplinada mediante lei ordinária, ou somente por lei complementar. Também será analisada a obrigatoriedade de tais entidades serem portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para a fruição do benefício, mesmo sendo elas criadas por lei, estudando, ainda, neste tópico, os ditames do Parecer nº GQ – 169, do Ministério da Previdência Social.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Contribuições para a seguridade social, Entidades beneficentes de assistência social

Abstract/Resumen/Résumé

The tax immunity will be examined in this article, since their conceptions and definitions and its reach and scope, specifically with regard to charitable entities of social assistance, and Social Security Contributions. Being constitutional limitation to the power to tax, will be examined if it can be disciplined by ordinary law or only by complementary law. Also will be considered the requirement for such entities to be the certificate of Social assistance Beneficent Entity for the enjoyment of the benefit, even though they created by law, studying, still, the dictates of the opinion paragraph GQ-169, the Ministry of Social Welfare.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Immunity tax, Social security contributions, Charitable social assistance entities

[1] Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE e Doutoranda em Direito Constitucional pela UFPE.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui como tema a análise da imunidade tributária, especificamente quanto às Entidades Beneficentes de Assistência Social e, ainda mais detalhadamente, quanto às contribuições por elas devidas à Seguridade Social.

A sua problematização se dá a partir de reflexões acerca do real conteúdo desse instituto, de seu alcance e limitações. Portanto, revelam-se os seguintes questionamentos: é possível garantir a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social? Esse benefício seria estendido também às Contribuições para a Seguridade Social? Se a regra imunizante é prevista por uma lei ordinária, quando, nos termos do artigo 146, II, da Constituição Federal de 1988 – CF/88, deveria ter sido regulamentada por uma lei complementar, ela é válida? Em caso negativo, é possível aplicar, em face da omissão legislativa, o artigo 14 do Código Tributário Nacional – CTN, que prevê a imunidade quanto aos impostos? É necessário o preenchimento dos requisitos legais até mesmo pelas entidades que são criadas através de lei e que, para manter a sua denominação, necessariamente têm que manter os requisitos específicos mencionados nas legislações que as criam, como ocorre com as Organizações Sociais? Buscou-se, assim, tecer uma análise crítica sobre este cenário.

O tema é de extrema relevância a partir do momento em que se vislumbra o impacto econômico do reconhecimento ou não do instituto a tais entes (apesar de se entender ser um direito subjetivo), mais especificamente em dois sentidos: um, quanto ao ente arrecadador, que deixa de arrecadar os tributos em face de tais entidades; e outro, quanto às últimas, que, deixando de recolher tais valores, podem revertê-los à própria finalidade e essência, resultando numa melhor prestação dos serviços.

O objetivo geral, portanto, consiste em analisar o cabimento da imunidade tributária para as Entidades Beneficentes de Assistência Social quanto às Contribuições para a Seguridade Social. Nesse ínterim, os objetivos específicos que conduzirão o estudo são: identificar quais entes seriam caracterizados como tal; demonstrar o que seria a imunidade tributária bem como a regra imunizante; identificar como a questão vem sendo decidida pelo Poder Judiciário brasileiro.

A metodologia utilizada para a realização da pesquisa foi o método de abordagem dedutivo, haja vista a racionalização e a combinação de ideias no sentido interpretativo; e o método de procedimento monográfico, pois é um estudo sobre tema específico de relevância. A técnica da pesquisa é indireta, abrangendo a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica.

Tais questões serão analisadas pontualmente no decorrer do presente trabalho, que, sem dúvida, contribuirá para toda a comunidade jurídica, no sentido de demonstrar opiniões, além de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do importantíssimo tema.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: ASPECTOS GERAIS

A imunidade tributária é tratada pela Constituição Federal de 1988 e caracteriza-se como norma de estrutura, pelo fato de serem suas regras dirigidas ao legislador dos entes políticos, delimitando o seu campo de atuação, ao determinar que eles se abstenham de instituir tributos sobre determinadas situações, bens ou pessoas.

O instituto tem várias concepções, vindo a ser analisado de acordo com vários aspectos. Um deles, defendido por Aliomar Baleeiro (apud COSTA, 2006), define a imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar. Tal concepção é criticada por se entender que, juridicamente, não há como se conceber a preexistência de um poder de tributar anterior à feitura do texto constitucional. Há quem entenda, ainda, que esta concepção é vaga, pois a mesma expressão abriga outras características que com ela não se confundem, como ocorre com a repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas e os princípios tributários.

José Souto Maior Borges e Amílcar de Araújo Falcão entendem a imunidade tributária como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada para tributar certos fatos, situações ou pessoas, decorrendo da exclusão de competência impositiva do poder tributário. Segundo Clélio Chiesa (2006, p. 928), há dois reparos a serem feitos nesta concepção: um, no sentido de que a Constituição Federal não cria tributos, mas outorga aos entes competentes a possibilidade de instituí-los e, enquanto não o fizerem, não há que se falar em incidência; e outro, no sentido de que a expressão não-incidência não representa adequadamente o instituto das imunidades, devendo-se se falar em incidência da norma imunizante para que surja o direito subjetivo do contribuinte não ser tributado.

A terceira concepção do termo imunidade tributária é a que a entende como exclusão ou supressão de parte do poder tributário concedido às pessoas políticas, defendida por Ruy Barbosa Nogueira e Bernardo de Ribeiro Moraes (apud COSTA, 2006). Também há críticas no que toca a tal entendimento, posto que admitir a imunidade tributária como tal seria pressupor cronologia entre as normas que outorgam competência aos entes tributantes e às normas imunizantes, tal como ocorre com a concepção do fenômeno como limitação constitucional ao poder de tributar.

Mais uma definição é a que entende como técnica legislativa de exoneração exclusivamente aplicável aos impostos, defendida por Sacha Calmon Navarro Coelho (2014), para quem a regra constitucional impositiva da imunidade atua no plano da hipótese de incidência, chegando a excluir de certos fatos ou aspectos destes a virtude jurígena, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 324). O último faz objeções a tal entendimento, no sentido de que os fatos não tributados seriam expurgados da norma, no entanto, isso não pode ocorrer, pois, na verdade, os fatos imunes não estão e nunca estiveram contidos na classe dos fatos tributáveis, além do fato de que a imunidade tributária não é aplicada apenas aos impostos, estendendo-se às taxas e contribuições.

Pode-se, ainda, destacar os entendimentos dos eminentes juristas Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho. Para o primeiro (apud CHIESA, 2006, p. 932), a expressão imunidade tributária tem duas acepções:

> Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese de pedágio); e) afrontando o *princípio da uniformidade geográfica*; e f) fazendo tábua rasa do princípio da *nãodiscriminação tributária* em razão da origem ou do destino dos bens. E, outra, restrita, aplicável Às normas constitucionais que, de modo expresso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, que, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Já para Carvalho (2007, p. 203), imunidade tributária, ao tempo em que substancia proibição clara e peremptória, com indicação precisa do objeto de interdição, 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.

Sendo assim, apesar de tais entendimentos já consolidados por tão importantes juristas, a definição trazida no presente trabalho é a de que pode-se afirmar que as imunidades tributárias caracterizam um conjunto de normas jurídicas constitucionalmente delimitado, implícitas ou explícitas, já que suas hipóteses estão ali previstas limitadamente, estabelecendo a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.

Com relação ao alcance dessas normas imunizantes, o melhor entendimento é o de que nada obsta que a imunidade tributária seja aplicada a todos os tributos, e não tão-somente aos impostos, o que caracterizaria base bastante restrita e limitada.

Outra discussão existente é no sentido de a qual tipo de contribuinte é aplicado o benefício: o de fato, que é aquele que, embora não integre a relação jurídica tributária como sujeito passivo, suporta o ônus econômico do tributo; ou o de direito, que é aquele que de fato sofre a incidência do tributo, se caracterizando como polo passivo da obrigação tributária.

Para fins de aplicação do instituto da imunidade tributária, bem como do próprio Direito Tributário, CHIESA (2006, p. 937) defende que o sujeito passivo será aquele que figura no polo passivo da obrigação tributária, e não o que suporta o ônus econômico do tributo. No entanto, apesar do entendimento do ilustre doutrinador, é de se crer que tal entendimento merece reparos, pois, no caso de entidade beneficente de assistência social, a imunidade tributária também abarca casos em que ela é contribuinte de fato.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL: DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

A princípio, se faz necessário entender quais entes podem ser caracterizados como beneficentes de assistência social. Segundo CHIESA (2006, p. 956), pode-se entender como entidade beneficente toda pessoa jurídica que desenvolva, sem fins lucrativos, uma ou mais atividades visando à concretização de um ou alguns dos objetivos enumerados no art. 203 da Constituição Federal de 1988. Em suas palavras:

> Já a expressão entidades beneficentes de assistência social, parece ter sido empregada no §7º,, do art. 195, da Constituição, para referir-se às pessoas jurídicas que prestam seus serviços de forma gratuita e também àquelas que o fazem mediante o pagamento de certa quantia em dinheiro, denominada contribuição, exigida para o fim específico de custear os benefícios proporcionados aos favorecidos. É inconcebível pretender restringir o alcance da imunidade em questão Às entidades que prestam de forma gratuita seus serviços, pois isso representaria o esvaziamento da referida hipótese de imunidade. Exegese de tal ordem frustraria o desiderato pretendido pelo constituinte com a instituição da mencionada imunidade, consistente em estimular que outras pessoas prestem serviços de assistência social visando a auxiliar o Estado a cumprir o seu fim institucional de assistir os hipossuficientes.
>
> Dessarte, a gratuidade dos serviços prestados não é elemento essencial para a caracterização das entidades beneficentes. Para tanto, basta, tão-somente, que as atividades sejam desenvolvidas sem o objetivo de auferir lucros, ou seja, que eventual superávit seja todo reinvestido nos fins institucionais da entidade.

Pelo exposto, é possível concluir que se consideram como entidades beneficentes de assistência social não apenas as que fornecem seus serviços tão-somente de forma gratuita, abrangendo também as que, embora requeiram o pagamento de uma contribuição por parte de seus usuários, invistam todo o valor arrecadado para os seus fins institucionais, caracterizando-se como entes sem finalidade lucrativa.

E qual o alcance dessas imunidades? A imunidade tributária dos impostos foi devidamente recepcionada pela Carta Magna, através de seu artigo 150, inciso VI, alínea *c*, o

qual prescreveu expressamente que as entidades de assistência social sem fins lucrativos gozam de imunidade quanto aos impostos incidentes sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, pelo que o seu não atendimento gera violação a dispositivo constitucional.

Sem sombra de dúvidas, quis o Constituinte de 1988 dar uma maior segurança jurídica a tais entidades, em razão de seu relevante caráter social. Para tanto, não basta que a entidade seja de assistência social, deve ela, num primeiro momento, não visar ao lucro, ou seja, que não haja qualquer distribuição de lucros entre os seus sócios e/ou dirigentes.

Nesse sentido, o CTN, através de seu art. 9º, inciso IV, alínea *c* c/c art. 145, prescreve quais os requisitos que deve uma pessoa jurídica obedecer para ser considerada imune à tributação dos impostos. E, uma vez cumpridos, é concedida a imunidade tributária quanto aos impostos das entidades nele elencadas.

Ressalte-se que a Lei nº 9.532, de 10.12.1997, em seu art. 126, trata dos requisitos a serem cumpridos pela entidade para que possa fazer jus à imunidade tributária quanto aos impostos, requisitos esses que, conforme será explicitado a seguir, não devem ser obedecidos, devendo sê-lo o art. 14 do CTN, já que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser disciplinadas apenas por meio de lei complementar, sendo aquela lei ordinária não adequada, assim, a tal finalidade.

No entanto, a imunidade tributária existe não somente no que diz respeito aos impostos, mas também a outros tipos de tributos, como as Contribuições para a Seguridade Social. É que, o art. 195 da Carta Magna de 1988, em sua redação original, dispunha que a seguridade social seria financiada por toda a sociedade, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. No entanto, o art. 203 do mesmo texto, define os objetivos da assistência social, no qual se enquadra a promoção da integração ao mercado de trabalho e da proteção à família, que, por sua vez, são feitos de diversas formas e são de responsabilidade do Governo, tais como saúde, educação e até mesmo apoio financeiro.

A fim de incentivar a iniciativa privada a prestar tais serviços à sociedade em lugar do Estado, já que tal dever compete ao último, que, como não tem possibilidade de prestar a toda a sociedade todos os deveres que lhes foram impostos constitucionalmente, acaba por delegar alguns deles a entes privados, a Constituição Federal, em seu art. 195, §7º, estabeleceu uma limitação ao poder de tributar do Estado, isentando de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Ora, nada mais justo que "isentar" (leia-se imunizar)[1] das contribuições devidas à seguridade social aquelas entidades que, fazendo as vezes do Estado, prestam serviços à comunidade, que, não custa reafirmar, seriam de competência do próprio Estado.

No intuito de regulamentar a parte final do §7º do art. 195 da CF/88, o legislador ordinário, no "suposto" uso de suas atribuições, editou a Lei n 8.212/91, que dispôs sobre a organização da seguridade social e apresentou o seu plano de custeio, a qual, em seu artigo 55, elencava os requisitos necessários à concessão da imunidade tributária neste campo.

Recentemente, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 446/2008, que revogou expressamente o mencionado art. 55 da Lei nº 8.212/91, instituindo uma série de novos requisitos para o gozo da "isenção" das Contribuições Sociais. E, ainda mais recentemente, foi editada a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que expurgou totalmente do ordenamento jurídico o mencionado dispositivo.

Nesse sentido, com o advento da Medida Provisória n.º 446, de 07.11.2008, em especial no disposto no art. 48, inciso I, e com a edição da Lei nº. 12.101/2009**,** os requisitos para a obtenção da imunidade tributária constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91 foram totalmente revogados**,** o que de logo afasta a sua aplicabilidade.

E, mesmo se assim não fosse, é sabido que toda legislação infraconstitucional que tenta limitar o alcance do §7º do art. 195 da CF/88 é completamente inconstitucional, pois o mencionado dispositivo constitucional trata de isenção, quando se sabe que, em sendo um benefício garantido pela Constituição Federal, se cuida, na verdade, de imunidade.

Nesse sentido, a imunidade constitui uma limitação constitucional ao poder de tributar e, de acordo com o artigo nº 146, inciso II, da CF/88, as limitações constitucionais ao poder de tributar somente podem ser reguladas por lei complementar, nunca por lei ordinária.

Mister ressaltar que, na doutrina, a matéria já se encontra pacificada. Confira-se a lição de Roque Antônio Carrazza (1999, p. 473):

> São imunes à tributação por via de contribuição para a seguridade social (que, para o empregador, como vimos, é um imposto) as entidades beneficentes de assistência social, que atendam as exigências estabelecidas em lei (art. 195, §7º da CF). A esta lei (que só pode ser uma lei complementar) não é dado inviabilizar a fruição do benefício. Presentemente faz as vezes desta lei o art. 14 do CTN).

[1] Como é sabido, há uma série de diferenças entre os institutos da imunidade e da isenção. À guisa de exemplo, aquela é definida constitucionalmente, enquanto esta é proveniente de lei infraconstitucional; além disso, aquela, de acordo com vários preceitos contidos na Carta Magna, somente pode ser instituída ou alterada por meio de lei complementar, enquanto esta é criada e alterada por meio de lei ordinária, instituída pela entidade tributante. Ressalte-se que tais diferenças não podem ser analisadas a fundo no presente trabalho, em virtude da limitação a ser obedecida.

Nesse sentido, a lei competente para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é a lei complementar, no caso, a nº 5.172/66 – o Código Tributário Nacional, a qual, ao tempo em que foi editada, o foi como lei ordinária, mas foi recepcionada, com a edição da Carta Política de 1988, com status de lei complementar.

O CTN, por sua vez, regula tal matéria – limitações ao poder de tributar – dos artigos 9º ao 11º, em que, na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º, afirma que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos, com a observância dos requisitos para tanto, fixados no artigo 14 do mesmo diploma legal.

Para corroborar ainda mais a tese, confiram-se as lições de Roque Antônio Carrazza (1999, pgs. 814/815), nos seguintes termos:

> **O que estamos querendo significar é que o art. 14 do Código Tributário Nacional dá plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 195, § 7°, da CF. A entidade beneficente de assistência social que atender aos requisitos deste art. 14 tem o inafastável direito de não ser tributada por meio de contribuições sociais para a Seguridade Social.**
>
> **Julgamos imperioso asseverar, ainda, que a lei ordinária não pode – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – criar outros requisitos que não os apontados na lei complementar, para o pleno desfrute desta imunidade**. De fato, ela não é o instrumento próprio para veicular regras que condicionem a fruição da imunidade em tela.
>
> **É que, como é pacífico e assente, a lei ordinária não pode cuidar de matéria sob reserva de lei complementar**. (grifo nosso)

É sabido que há matérias que são reservadas para serem disciplinadas por meio de lei complementar, já que, de acordo com o artigo 69 da CF/88, para a sua aprovação, é necessária a maioria absoluta dos votos das Casas Legislativas, gozando, assim, de um processo legislativo mais rígido que o ordinário.

E, ainda, que, de acordo com os artigos 150 a 152 da *Lex Mater*, as matérias referentes às limitações constitucionais ao poder de tributar são de competência exclusiva e restrita de lei complementar. Por isso se entende que as entidades beneficentes de assistência social, para fazerem jus à imunidade tributária, devem preencher os requisitos do artigo 14 do CTN (lei complementar), e não do artigo 55 da Lei nº 8.112/91 ou mesmo da recente Lei nº 12.101/2009 (leis ordinárias).

Pensar de outra forma seria ir de encontro à determinação constitucional, sendo qualquer interpretação nesse sentido flagrantemente inconstitucional. Assim, resta demonstrado que qualquer lei de hierarquia inferior à de lei complementar não tem o condão de impor limites ao gozo da imunidade pelas entidades beneficentes de assistência social, pois, caso contrário, estaria eivada de vício de inconstitucionalidade.

Como forma de robustecer ainda mais o entendimento esposado, é importante transcrever a lição de Ives Gandra da Silva Martins (1998, pgs. 97/117), a respeito do tema, que conclui:

> 11) Como já respondi na questão 3, todas as entidades que preenchem os requisitos do art. 14 do CTN gozam de imunidade do §7º do artigo 195 quanto às contribuições sociais, sendo entidades imunes, desde que cuidando de assistência social, ou seja, concedendo bolsas de estudos a alunos carentes.
> (...)
> O caso do §7º do artigo 195 é de imunidade e não de isenção, apenas outorgável elo legislador ordinário e, em casos excepcionais, pelo legislador complementar e nunca pelo constituinte. O vocábulo utilizado pelo constituinte de "isenção" em lugar da "imunidade" do §7º é lapso que a doutrina e a jurisprudência já corrigiram.

Acerca da imunidade tributária, imperioso trazer a colação as palavras da Prof. Mizabel Derzi (1999, ps. 316/317), *in verbis*:

> À luz da Constituição de 1988, não resta dúvida de que somente lei complementar da União pode cumprir os ditames do art. 150, VI, c, por força do que estabelece o art. 146, II:
> 'Cabe à lei complementar:
> ...
> II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'.
> Não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular as imunidades, porque:
> • a Constituição em vigor é expressa ao exigir a edição de lei complementar, no seu art. 146, supra citado;
> • a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatórios de tais entes levariam à frustração da própria imunidade;
> Hoje, o art. 14 do Código Tributário Nacional, unanimemente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como lei complementar no sentido 'material', supre tal função, dispondo sobre os 'requisitos' exigidos pela Constituição:
> 'Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinada à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nelas referidas:
> I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado;
> II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
> III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
> § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
> § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos'.
> Note-se que os requisitos alinhados pelo Código Tributário Nacional praticamente reproduzem os fundamentos essenciais dessa imunidade: não aproveitar a interesses privados (distribuição de lucros); aplicar as rendas no País; manter os meios adequados à comprovação do cumprimento desses requisitos (escrituração regular).

Em que pese a Professora Mizabel Derzi direcionar o texto para tratar da imunidade de impostos, cumpre destacar que os requisitos para o gozo da imunidade das contribuições são os mesmos, como já afirmado.

Ainda sobre a impossibilidade de se utilizar lei ordinária para prever os requisitos da imunidade tributária, se faz mister ainda transcrever o entendimento do Professor Clélio Chiesa (2006, p. 939), *in verbis*:

> Particularmente, no que diz respeito ao art. 14 do CTN, há um certo consenso na doutrina e na jurisprudência de que ele tem natureza de normas gerais de direito tributário e destina-se a dar auto-aplicabilidade ao art. 150, VI, 'c', e também do §7º, ao art. 195, ambos da Constituição Federal. Esta peculiaridade lhe confere uma eficácia que não está presente nas chamadas normas federais, pois vincula todos os entes tributantes e não somente a União Federal, ordem jurídica parcial, como acontece com estas últimas.
>
> A tese de que a lei ordinária pode ser utilizada para regulamentar as hipóteses de imunidades condicionadas está hoje totalmente superada. Primeiro, porque a Constituição, expressamente, prevê que o veículo próprio para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é a lei complementar (art. 146, II, da CF). Segundo, porque somente o Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é que está autorizado pelo sistema a editar normas gerais de caráter nacional, subjugando a atuação dos entes tributantes aos seus domínios.

Desta forma, resta comprovado que qualquer lei de hierarquia inferior à lei complementar, que vise a impor limites ou restrições ao gozo da imunidade concedida às entidades beneficentes de assistência social, é inconstitucional, por afrontar o disposto no §7º do art. 195 e no art. 146, II, todos do Texto Supremo.

Ressalte-se que, mesmo se não fosse da forma como discorrido, o art. 55 da Lei nº 8.212/9110, em seu inciso II, exigia que, para a concessão da isenção – leia-se imunidade tributária -, a entidade deveria ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, renovado a cada três anos.

Tal entendimento foi mantido, praticamente da mesma forma, pela Lei nº 12.101/2009, que, em seu art. 29, elenca os requisitos necessários à concessão da isenção (imunidade) tributária, ou seja, somente faz juz ao CEBAS se cumprir as determinações contidas no regramento legal.

Mais uma vez, lembre-se que a Lei nº 12.101/2009, recentemente editada, da mesma forma que a 8.212/91, e mesmo a Lei nº 9.532/97, não podem ser levadas em consideração, conforme demonstrado, já que se tratam de leis ordinárias visando à regulamentação de limitação constitucional ao poder de tributar, a qual, por sua vez, somente pode ser disciplinada mediante lei complementar.

No entanto, como tal questão ainda vem sendo bastante discutida no âmbito jurisdicional de todo o país, sem haver ainda entendimentos pacíficos, inclusive por parte do Supremo Tribunal Federal, é de se atentar especificamente para o dispositivo que exige que, para que seja reconhecida a entidade como imune, deve ser obrigatório que ela seja portadora do CEBAS, conferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS.

A questão que sobrevém é: e no caso das entidades beneficentes de assistência social criadas por lei, como ocorre com as Organizações Sociais – OS e os Órgãos Gestores de Mão de Obra do Trabalhador Portuário – OGMO's, que especificamente detém leis federais (nºs 9.637/98 e 8.630/93, respectivamente) que os cria? Devem, além de preencher os requisitos contidos em suas leis próprias, obter o CEBAS?

A bem dizer, tal entendimento é afirmado e compartilhado inclusive pela própria Previdência Social, ao elaborar o Parecer nº GQ-169, do qual se denota que as entidades que são criadas por LEI, como é o caso das mencionadas, não necessitam do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social para fins de gozar da imunidade tributária quanto às contribuições sociais patronais, já que a própria lei que as instituiu lhe confere essa natureza jurídica, *in verbis*:

> **Ementa: A criação por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, desde que atendidos os demais requisitos prescritos no art. 55 da mesma lei.**
> (...)
> 13. A prática da filantropia pelas demais entidades que a elas se dedicam, ainda que tal objetivo figure nos seus atos institutivos, é algo que se lhes adiciona, é algo que lhe é externo, tanto que pode e, por vezes, acontece de o título servi-lhes apenas de fachada. Diferentemente é o que sucede com a nova Associação das Pioneiras Sociais. Nessa, quer ela queira quer não, a filantropia constitui sua finalidade; **a entidade é filantrópica por natureza**; **por reconhecimento lega**l; **porque foi criada para a prática da filantropia**. E, em sendo assim, a declaração legal supre o reconhecimento de um órgão burocrático da administração. (grifo nosso)

Assim, é de se concluir que o mencionado Certificado se trata de ato administrativo declaratório, ou seja, é um ato que não cria direito novo, mas apenas atesta uma condição pré-existente da entidade, nos casos exemplificados anteriormente, os atos constitutivos são atos normativos emanados do Congresso Nacional, através dos regramentos específicos.

Ora, admitir que uma entidade criada por lei para prestar assistência social tenha que manter um ato declaratório emanado de Órgão Burocrático da Administração Pública que ateste sua condição de prestadora de assistência social é o mesmo que permitir a sobreposição de um ato declaratório à própria lei, ou, em outras palavras, seria tornar letra morta todo o ordenamento jurídico constitucional.

Ressalte-se que o referido Parecer foi adotado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social através do Advogado-Geral da União à época e, nos termos dos artigos 40 e 41 da Lei Complementar nº 43/93, Lei Orgânica da AGU, os pareceres aprovados e publicados vinculam a própria Administração Federal, devendo ser integralmente cumpridos.

Dessa feita, se a entidade atende a todos esses requisitos e, assim, recebeu e continua mantendo tal qualificação, não restam dúvidas de que faz jus à imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Os Tribunais Regionais Federais da 1ª e da 5ª Região, em alguns casos, têm entendido dessa forma. O primeiro, quanto às entidades pertencentes ao Sistema S, e o segundo, quanto às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP's, cujo caso é análogo ao das OS's e dos OGMO's, como ocorreu nas AC's 436799- RN e 432320-AL, entendimento esse que deve ser pacificado por todos os demais órgãos julgadores de todo o país, pelo que se passa a transcrever suas Ementas, respectivamente:

> TRIBUTÁRIO. PIS INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. IMUNIDADE. TRIBUTÁRIA. ART. 195, §7º DA CF/88. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. PROVA SUFICIENTE. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.
> 1. "O prazo prescricional das ações de compensação/repetição de indébito, do ponto de vista prático, deve ser contado da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005 (09.06.05), o prazo para se pleitear a restituição é de cinco anos a contar da data do recolhimento indevido; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da novel lei complementar. 2. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007)" – Excerto do voto do Ministro LUIZ FUX no RESP 859.745/SC. Ressalva do entendimento do relator.
> **2. O documento acostado aos autos constitui prova de que a apelante é qualificada como uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Em consulta realizada no 'site' do Ministério da Justiça, na página "consultar entidades", é possível visualizar "a relação de todas as OSCIP'S qualificadas", através dos parâmetros de consulta exigidos, quais sejam, CNPJ, Nome da Entidade, Cidade, Finalidade e UF. Após o preenchimento desses parâmetros com os dados da referida entidade, constata-se que a CEAP/RN está qualificada como OSCIP.**
> **3. As informações disponibilizadas no "site" do Ministério da Justiça revestem-se de caráter oficial. Portanto, é de se presumir como verdadeiras as informações nele contidas, devendo, pois, ser considerada a informação que atesta a qualificação da CEAP/RN como uma OSCIP.**
> **4. Ademais, segundo informação extraída da página do Ministério da Justiça, "para requerer a qualificação como OSCIP a entidade interessada deverá atender aos requisitos da Lei nº 9.790/99, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/99".**
> **5. Nesse sentido, as informações referentes à CEAP/RN constituem prova inequívoca de que a entidade atende os requisitos específicos exigidos em lei para usufruir do benefício imunitório, isto porque, consoante verificado, a qualificação de OSCIP dada pelo Ministério da Justiça pressupõe o atendimento dos requisitos da Lei nº 9.790/99, não havendo a necessidade de apresentação de certificado de qualificação fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três meses (art. 55, II, da Lei nº8.212/91).**
> **6. Quanto aos demais requisitos legais, também restam demonstrados no Estatuto da entidade coligido no feito, no qual consta que "O CEAP/RN aplicará inteiramente seus recursos no país, não terá finalidade lucrativa, não distribuirá excedentes operacionais sob qualquer título ou forma a seus**

Conselheiros, associados, mantenedores, empregados e terceiros, nem concederá benefícios ou vantagens aos integrantes de seus diversos Conselhos".
7. Assim sendo, é forçoso reconhecer que a apelante está abrangida pela imunidade relativa ao PIS incidente sobre a folha de salários, nos termos do §7º do artigo 195 da CF/88, com a respectiva restituição das quantias pagas a esse título, observada a prescrição, nos termos acima definidos, atualizada pela taxa SELIC, a partir do recolhimento indevido, excluído qualquer outro indicador de atualização monetária, a partir da publicação da Lei nº 9.250/95.
8. Inversão do ônus da sucumbência.
9. Apelação parcialmente provida**.** (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. PIS INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. IMUNIDADE. TRIBUTÁRIA. ART. 195, §7º DA CF/88. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. PROVA SUFICIENTE. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.
1. "O prazo prescricional das ações de compensação/repetição de indébito, do ponto de vista prático, deve ser contado da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005 (09.06.05), o prazo para se pleitear a restituição é de cinco anos a contar da data do recolhimento indevido; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da novel lei complementar. 2. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007)" – Excerto do voto do Ministro LUIZ FUX no RESP 859.745/SC. Ressalva do entendimento do relator.
2. O documento, acostado aos autos, constitui prova de que a autora é qualificada como uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Em consulta realizada no 'site' do Ministério da Justiça, na página "consultar entidades", é possível visualizar "a relação de todas as OSCIP'S qualificadas", através dos parâmetros de consulta exigidos, quais sejam, CNPJ, Nome da Entidade, Cidade, Finalidade e UF. Após o preenchimento desses parâmetros com os dados da referida entidade, constata-se que a AMICRED está qualificada como OSCIP.
3. As informações disponibilizadas no "site" do Ministério da Justiça revestem-se de caráter oficial. Portanto, é de se presumir como verdadeiras as informações nele contidas, devendo, pois, ser considerada a informação que atesta a qualificação da AMICRED como uma OSCIP.
4. Ademais, segundo informação extraída da página do Ministério da Justiça, "para requerer a qualificação como OSCIP a entidade interessada deverá atender aos requisitos da Lei nº 9.790/99, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/99".
5. Quanto aos demais requisitos legais, também restam demonstrados no Estatuto da entidade acostado aos autos.
6. Assim sendo, é de ser mantido o reconhecimento de que a autora está abrangida pela imunidade relativa ao PIS incidente sobre a folha de salários, nos termos do §7º do artigo 195 da CF/88, com a respectiva restituição das quantias pagas a esse título, observada a prescrição, atualizada pela taxa SELIC, a partir do recolhimento indevido, excluído qualquer outro indicador de atualização monetária, a partir da publicação da Lei nº 9.250/95.
7. Mantidos os honorários advocatícios como fixados na sentença.
8. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial improvidas. Apelação da parte autora provida. (grifo nosso)

Assim, pelo simples fato de ser entidade beneficente de assistência social criada por lei, e manter a sua qualificação, deve o ente ser declarado imune quanto aos impostos e contribuições previdenciárias patronais.

Além disso, o mesmo Parecer nº GQ-169 trata da questão de ser a entidade filantrópica ou não, se caracterizando como tal quando isso constituir a sua finalidade, sendo, neste caso, a entidade, filantrópica por natureza, por reconhecimento legal, criada com tal finalidade, e tais fatos são considerados bastantes para o reconhecimento da entidade como beneficente de assistência social e, assim, fazendo jus à imunidade tributária ampla.

O Supremo Tribunal Federal ainda não decidiu totalmente sobre o tema, tendo sido noticiado, em 04 de junho de 2015[2], que o julgamento sobre o questionamento da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social quanto às Contribuições para a Seguridade Social está suspenso por pedido de vista. Confira-se:

> **Notícias STF**
> Quarta-feira, 04 de junho de 2014
>
> **Suspenso julgamento sobre imunidade tributária de entidades beneficentes**
> Foi suspenso por pedido de vista, no Supremo Tribunal Federal (STF), o julgamento de um conjunto de processos em que são questionadas as regras sobre a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social. Começaram a ser julgados, com quatro votos proferidos em favor dos contribuintes, o Recurso Extraordinário (RE) 566622, com repercussão geral reconhecida, e as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621.
> As ações, movidas por hospitais e entidades de classe da área de ensino e saúde, questionam modificações introduzidas no artigo 55 da Lei 8.212/1991 trazendo novas exigências para a concessão da imunidade. Um dos principais dispositivos questionados foi a necessidade de os hospitais ofertarem um mínimo 60% dos serviços ao Sistema Único de Saúde (SUS), a fim de se obter a imunidade tributária. Outro ponto abordado foi o dispositivo, presente na Lei 9.732/1998, segundo o qual as entidades gozarão da imunidade apenas na proporção das vagas concedidas gratuitamente a carentes, ou no valor do atendimento à saúde de forma assistencial.
> O ministro Marco Aurélio, relator do RE 566622, votou no sentido de dar provimento ao recurso interposto por um hospital da cidade de Parobé (RS), e foi acompanhado pelos ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia e Luís Roberto Barroso, havendo em seguida pedido de vista do ministro Teori Zavascki. O relator das ADIs, ministro Joaquim Barbosa, julgou parcialmente procedente as ações, reconhecendo a inconstitucionalidade de quase a totalidade dos dispositivos impugnados, sendo acompanhado por Cármen Lúcia e Roberto Barroso, havendo o pedido de vista do ministro Teori Zavascki também nas ADIs.
> Segundo o entendimento adotado pelos ministros que já se manifestaram, as restrições introduzidas na legislação relativa à imunidade para entidades beneficentes e de assistência social não poderiam ter sido introduzidas por lei ordinária, mas por lei complementar. Segundo o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, cabe a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.
>
> **Recurso extraordinário**
> No RE 566622, a Sociedade Beneficente de Parobé se insurge contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que admitiu a regulamentação, por lei ordinária, da disciplina sobre as exigências para a concessão da imunidade tributária. Em seu voto, o relator, ministro Marco Aurélio, endossou a tese segundo a qual a decisão impugnada violou o disposto no artigo 146, inciso II, da

[2] Notícia extraída através do sítio http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=268516&tip=UN acesso em: 05/06/2014, às 17:35.

> Constituição Federal, ao concluir pela constitucionalidade da regulamentação do artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, pela Lei 8.212/1991.
> Assim, segundo o ministro, salvo edição de nova lei complementar, as regras aplicáveis ao caso são as constantes do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN). Tais regras estabelecem como condição para a imunidade tributária e previdenciária, basicamente, não haver distribuição de patrimônio e rendas e haver a reaplicação dos resultados em suas atividades.
>
> **Preliminar**
> A Advocacia-Geral da União (AGU) levantou, na sessão de hoje, uma preliminar no sentido do não conhecimento do recurso por perda de objeto, já que o artigo 55 da Lei 8.212 foi revogado pela Lei 12.101/2009. Tal alegação, entretanto, foi descartada pelo ministro-relator, porquanto o débito em desfavor da sociedade foi constituído anteriormente àquela data, com base na legislação vigente à época.
> A AGU sustentou, ainda, que esse dispositivo apenas estabelece regras para a constituição e o funcionamento das entidades beneficentes de assistência social, não interferindo em sua imunidade. O ministro Marco Aurélio rebateu esse argumento. Segundo ele, o artigo 55 contém requisitos limitadores do acesso à imunidade.
> "O artigo 55 da Lei 8.212/91 prevê requisitos para o exercício da imunidade tributária versada no parágrafo 7º do artigo 195 Carta da República que revelam verdadeiras condições prévias ao aludido direito e, por isso, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo, no que extrapola o definido no artigo 14 do CTN, por violação ao artigo 146, inciso II, da CF", afirmou o ministro. "Os requisitos exigidos na parte final do mencionado parágrafo 7º, enquanto não for editada nova lei complementar sobre a matéria, são somente aqueles do aludido artigo 14 do Código", destacou o relator do RE.
>
> **Relator das ADIs**
> O ministro Joaquim Barbosa votou pela procedência parcial das ADIs, declarando a inconstitucionalidade da quase a totalidade dos dispositivos impugnados. No entendimento do ministro, cabe no caso a reserva de lei complementar para a definição da imunidade de entidades de assistência social, como no caso de impor um percentual de prestação gratuita de serviços. "Para isso, a Constituição Federal prevê o uso da lei complementar, cujo processo legislativo, por ser mais rigoroso, aumenta o controle popular", diz seu voto.
> De acordo com o ministro, a beneficência e assistência social não se confundem no plano constitucional, e o fato de a entidade cobrar pelos serviços, ou obter outras fontes de receita que visem ao lucro, não lhe retira a condição de beneficente. "É improvável que uma entidade beneficente privada consiga recursos suficientes apenas com doações voluntárias de particulares. É também da sua essência não contar apenas com o benefício público", afirma em seu voto.

Sendo assim, todos os processos cujas Ementas foram acima colacionadas estão com seu julgamento suspenso, aguardando a decisão final do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Esse é um grande passo no reconhecimento da imunidade que tanto se discutiu no presente trabalho. No entanto, muitas ações que tramitam perante os diversos Tribunais Regionais Federais do país e que tratam do tema da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social são julgadas improcedentes, por se entender não ser cabível no caso.

4 CONCLUSÃO

Como visto no decorrer do presente trabalho, o instituto da imunidade tributária é muito importante na atualidade, refletindo principalmente no âmbito econômico, sendo bastante importante para as Entidades Beneficentes de Assistência Social, as quais, em sua generalidade, são pessoas jurídicas de direito privado, com atuação pública, estatal, suprindo as determinações constitucionalmente impostas aos entes políticos mas que, por diversas que são, não conseguem abrangi-las em sua totalidade, o que apenas comprova a importância da sua existência.

Desta feita, nada seria mais justo do que imunizar quanto ao pagamento de impostos e Contribuições para a Seguridade Social as entidades que, apesar de serem de direito privado, fazem as vezes do Estado, pois atuam com finalidade estatal, sem visão lucrativa e visando essencialmente à prestação da assistência social.

Neste sentido, foi analisado, no decorrer do presente trabalho, que a imunidade tributária conferida a tais pessoas jurídicas se refere não apenas aos impostos, mas também às Contribuições para a Seguridade Social, devendo ser interpretada de forma extensiva.

No entanto, sendo o instituto da imunidade tributária uma limitação constitucional ao poder de tributar, nos moldes do inciso II do artigo 146 do Código Tributário Nacional, caberia tão-somente a lei complementar disciplinar as suas limitações, e não a lei ordinária. Não obstante tal previsão legal, tem-se admitido a disciplina através de leis ordinárias, quais sejam, 8.212/91 e 12.101/2009, que, como visto, são devem ser aplicadas, em estrita observância ao Princípio da Legalidade. Essa aplicação é totalmente absurda e fere de morte o princípio mencionado, o que não pode ser acatado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Seguindo tal raciocínio, a primeira conclusão a que se pode chegar é que tais leis ordinárias não podem disciplinar matéria reservada a lei complementar, não devendo, de forma alguma, ser aplicadas. E, enquanto não for editada a legislação complementar exigida e necessária, deve ser aplicado o artigo 14 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre os requisitos necessários à concessão da imunidade dos impostos, fazendo as vezes, assim também como requisitos para a concessão da mesma imunidade, esta relativa às Contribuições para a Seguridade Social.

Ressalte-se que, mesmo que fosse possível a aplicação de tais diplomas legais, sabe-se que eles prevêem que, para que uma Entidade Beneficente de Assistência Social seja considerada imune, deve preencher os requisitos neles contidos, mais especificamente o inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 (já revogado, mas com seus termos mantidos pela Lei nº 12.101/2009), entre eles a tão comentada exigência de ser a pessoa jurídica portadora do

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, conferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, e renovado a cada três anos.

No entanto, ainda resta um questionamento: e quanto às entidades beneficentes criadas por lei, como as Organizações Sociais, os Órgãos Gestores de Mão-de-Obra e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público? Por já serem criadas por lei competente, exarada pelo Poder Legislativo Federal, devem ser portadoras de tal Certificado, além de preencherem os requisitos contidos nas leis específicas?

Como bem analisado através de diversos entendimentos jurisprudenciais acostados ao trabalho, a conclusão a que se chega é que não. A primeira justificativa para tanto é a de que a própria Previdência Social elaborou o Parecer nº GQ-169, que autoriza às Entidades Beneficentes de Assistência Social que são criadas por lei seja reconhecida a imunidade tributária quanto às Contribuições para a Seguridade Social, sem a necessidade de obrigatoriamente serem portadoras do CEBAS.

Por todo o exposto, é possível concluir que as Entidades Beneficentes de Assistência Social, para fazerem jus ao gozo da imunidade tributária quanto aos impostos, devem preencher os requisitos contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, inclusive no que toca à concessão da imunidade quanto às Contribuições para a Seguridade Social.

Por fim, mesmo que tais dispositivos sejam aplicados, é de se ressalvar a desnecessidade de a Entidade Beneficente de Assistência Social ser portadora do CEBAS, quando criada e instituída mediante lei. Ora, se preenche todos os requisitos legalmente exigidos, e mantém a sua condição, não há que se falar em preenchimento de requisitos diversos, pois se estaria dificultando por demais a concessão do beneficio às entidades que verdadeiramente devem dele se valer, por atuar de forma conjunta com o Estado e por serem tão importantes na consecução de suas finalidades.

Sendo assim, comprova-se que o Poder Judiciário vem, aos poucos, admitindo e reconhecendo a possibilidade de as Entidades Beneficentes de Assistência Social gozarem da imunidade tributária quanto às Contribuições para a Seguridade Social cumprindo os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional e, no que toca às que são criadas e instituídas por lei, possibilitando o reconhecimento da sua imunidade sem que seja portadora do CEBAS, pois o simples fato de serem instituídas por lei e manterem as suas qualificações, bastaria para tanto. Só resta, no momento, aguardar a decisão final do Supremo Tribunal Federal.

5 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03.** São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BRASIL. **AGU. Parecer nº GQ-169**, da Previdência Social. Disponível em: http://www010.dataprev. gov.br/sislex/paginas/93/1998/169.htm. Acesso em: 09.09.2009.

BRASIL. **Constituição (1998)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: DF, Senado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Brasília: DF, Senado. Disponível em: http://www. planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL, **LEI Nº 8.212/1991**, Brasília, DF, Senado. Disponível em: http://www.planalto .gov.br /ccivil_03/Leis/L8212cons.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL, **LEI Nª 8.630/1993**, Brasília, DF, Senado. Disponível em: http://www.planalto .gov.br/ccivil_03/Leis/L8630.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL, **LEI Nº 9.532/1997**, Brasília, DF, Senado. Disponível em: http://www.planalto .gov.br /ccivil_03/Leis/L9532.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL, **LEI Nº 9.637/1998**, Brasília, DF, Senado. Disponível em: http://www.planalto .gov.br/ccivil_03/Leis/L9637.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL, **LEI Nº 12.101/2009**, Brasília, DF, Senado. Disponível em: http://www.planalto. gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm. Acesso em: 10.09.2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Adin nº 2.010, Brasília, DF, 12/04/2002. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1764331. Acesso em: 10.jun.2013.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE nº 566.622, Brasília, DF, 04/06/2014. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2565291. Acesso em: 06/06/2016.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Medida Cautelar na Adin nº 2.028, Brasília, DF, 02.08.1999. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento .asp?incidente=1768733. Acesso em: 06.12.2012.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Mandado de Injunção nº 232-1, Brasília, DF, 27.03.1992. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP= AC&docID=81759. Acesso em: 07.07.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região.** AC nº 2003.38.00.02548-0. Disponível em: http://arquivo.trf1.gov.br/PesquisaMenuArquivo.asp. Acesso em: 21.12.2013.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região.** AC nº 2007.33.00.012123-7. Disponível em: http://arquivo.trf1.gov.br/PesquisaMenuArquivo.asp. Acesso em: 21.12.2013.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região.** AC nº 2000.71.00.002763-0. Disponível em: http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php ?local=trf4&documento=996305&hash=b5efe0e11d15eaad7d170432a8d1e2f8. Acesso em: 20.12.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. AMS nº 94775/PB (2004.82.00.001519-5). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2008/09/200482000015195_20080908.pdf. Acesso em: 07.07.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. AMS nº 99.905-CE (2003.81.00.025197 -2). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2008/02/200381000251972_20080211.pdf. Acesso em: 07.07.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. AC nº 436799-RN (2007.84.00.003127-3). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2009/06/200784000031273_20090616.pdf. Acesso em: 16.06.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. AC nº 431858-AL (2007.80.00.000273-2). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2009/06/200780000002732_20090616.pdf. Acesso em: 16.06.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. AC nº 432320-AL (2007.80.00.000267-7). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2008/07/200780000002677_20080714.pdf. Acesso em: 20.07.2008.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. APELREEX nº 5573-CE (2008.81.00. 002745-0). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2009/11/200881000027450_20091119 .pdf. Acesso em: 20.11.2009.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**. 5213-CE (2008.81.00.002743-7). Disponível em: http://www.trf5.jus.br/data/2009/11/200881000027437_20091106.pdf. Acesso em: 09.11.2009.

CAMPOS, André Medeiros. **Imunidades tributárias**. Jus Navigandi**,** Teresina, ano 19, n. 3964, 9 maio 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/28088>. Acesso em: 2 jun. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. **Aspectos tributários das entidades sem fins lucrativos e das OSCIP.** Disponível em: http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/28.pdf. Acesso em: 25/10/2012.

CARVALHO, Frederico Seabra de. **Imunidade Tributária: Entidades Social e de Educação.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 75. São Paulo: Oliveira Rocha, dez, 2001. p. 51.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** São Paulo: Noeses, 2008.

CHIESA, Clélio. **"Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário"**. In: Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

DANTAS, Ivo. **Constituição & Processo**. 2ª. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

DERZI, Mizabel. Atualização em Aliomar Baleeiro. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades Tributárias e direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO**.** Hugo de Brito**. Curso de Direito Tributário.** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MALHEIROS, Carolina Rocha. **Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social.** Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3693, 11 ago. 2013. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/25136>. Acesso em: 2 jun. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade tributária das fundações de apoio às instituições de ensino superior – Inconstitucionalidade de disposições da Lei 9.532/97 – Requisitos exclusivos para gozo da imunidade do artigo 14 do Código Tributário Nacional.** In: Revista Dialética de Direito Tributário. n 37. São Paulo: Dialética, out. 1998.

_____.(Coordenador). **Imunidades Tributárias.** (Pesquisas Tributarias. Nova Série, n. 4). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILLO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e Direitos Fundamentais: Limitações ao Poder de Tributar.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MAZZA, Willame Parente. **A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos**. Disponível em: http://www.ufpi.br/subsiteFiles/raj/arquivos/files/raj201107_willame.pdf. Acesso em: 23/10/2012.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Imunidade Tributária**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865. Acesso em: 25/10/2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 8ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

PSCHEIDT, Kristian R.. **OGMO: trabalhadores portuários avulsos e a imunidade das contribuições previdenciárias**. Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4018, 2 jul. 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/29949>. Acesso em: 4 jul. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

TEODORO, Rafael. **Da isenção tributária dos serviços sociais autônomos: estudo de sua compatibilidade com a imunidade das entidades beneficentes de assistência social à luz do art. 195, § 7º, da CF/88 e da jurisprudência do STJ.** Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4004, 18 jun. 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/29116>. Acesso em: 2 jul. 2014.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades Sem Fins Lucrativos: Imunidade e Isenção Tributária – Resumo Prático**. 5ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.