

ANA CAROLINA DUARTE CAMURÇA

AS CONTROVÉRSIAS ENVOLVENDO A IMUNIDADE DAS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Monografia final apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

São Paulo

Março / 2013

RESUMO

Este trabalho científico foi elaborado com o propósito de analisar o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, que trata da imunidade concedida às entidades de assistência social no tocante às contribuições sociais para a seguridade social. Primeiramente, será abordada a questão relativa à natureza jurídica das contribuições sociais. Em seguida, após breve relato sobre o conceito de imunidade e a diferença em relação ao instituto da isenção, serão analisadas algumas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais acerca do assunto, como a lei adequada para regular os requisitos necessários para fruição da imunidade, o conceito de assistência social, as espécies de contribuições em que as entidades beneficentes de assistência social estão dispensadas em virtude da norma imunizante.

Palavras – Chave: Imunidade. Contribuições sociais para a seguridade social. Entidades beneficentes de assistência social.

ABSTRACT

This present scientific work aims to provide analysis of the article 195, paragraph 7, of the Federal Constitution, that deals with the immunity granted to the Social Assistance Entities regarding social security contributions. Firstly, we will deal with the matter related to judicial behavior concerning social contributions. Secondly, after a brief description of the concept of immunity and the difference in relation to exemption regulations, we will analyse some doctrinaire controversies e jurisprudence with reference to the subject. For example, the law that regulates the necessary requirements to fruition of immunity, the social assistance concept, the kinds of contributions that the social assistance charitable entities are free from in view of immunization laws.

Keywords: Immunity. Social contributions for social security. Social Assistance Charitable Entities.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	05
1 BREVE RELATO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O CONCEITO DE IMUNIDADE.....	07
1.1 Contribuições sociais	07
1.2 Imunidade das contribuições sociais para a seguridade social (art. 195, § 7º, da CF).....	09
2 INSTRUMENTO NOMARTIVO ADEQUADO PARA REGULAR A IMUNIDADE SOB ESTUDO LEI ORDINÁRIA X LEI COMPLEMENTAR.....	12
2.1. Legislação regulamentadora do § 7º, do art. 195, da CF.....	14
3 O CONCEITO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (ABRANGÊNCIA SUBJETIVA) E AS CONTRIBUIÇÕES ALCANÇADAS PELA IMUNIDADE (ABRANGÊNCIA OBJETIVA).....	18
3.1. As pessoas jurídicas abrangidas.....	22
3.2. As contribuições alcançadas pela imunidade.....	24
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

INTRODUÇÃO

Sem prejuízo da sua atuação como um ente “superior” que tutela as relações intersubjetivas dos seus cidadãos, o Estado Brasileiro possui, também, a obrigação constitucional de fornecer um suporte social mínimo para que os seus cidadãos se desenvolvam e tenham uma vida digna.

Para fazer frente a esta obrigação, a Constituição Federal de 1988 outorgou à União a competência para criação de contribuições sociais, no intuito de auxiliar o custeio das atividades estatais nesse campo.

Aludida competência foi introduzida no ordenamento jurídico por meio do art. 149, da Constituição Federal, que dividiu as contribuições em: sociais, de intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Todavia, ressalta-se que o presente trabalho terá por escopo, mais precisamente, apenas uma das espécies das contribuições sociais, qual seja, a contribuição destinada à seguridade social, criada com o objetivo de financiar os direitos fundamentais nas áreas da saúde, previdência e assistência social. Devido a sua importância, possui materialidades definidas no artigo 195 da Constituição Federal, configurando uma limitação ao legislador ordinário.

Ainda assim, o Estado não é capaz de, sozinho, realizar todas as atividades de ordem social, motivo pelo qual dividiu esta função com a iniciativa privada, com as entidades beneficentes de assistência social. Para estimular esta atuação e também possibilitar uma melhor qualidade do serviço prestado, foi criada a imunidade do art. 195, § 7º.

Tal benefício trouxe diversas discussões no âmbito jurisprudencial e doutrinário. Pode-se destacar a questão relativa ao tipo de lei adequada para regulamentar o dispositivo constitucional, aos requisitos contidos na Lei 12.101/09 (separação de um percentual mínimo em gratuidade nas áreas da saúde e educação, validade do certificado de entidade beneficente de assistência social – CEBAS e o prazo prescricional quinquenal, impossibilidade de extensão do benefício de forma automática às filiais etc), à observância das exigências previstas na legislação vigente à época dos respectivos fatos geradores, ao direito adquirido à obtenção do CEBAS e seus efeitos (*ex tunc ou ex nunc*), ao conceito de entidade beneficente

de assistência social, à abrangência ou não das pessoas jurídicas de direito público, à espécie de exação que o legislador constituinte pretendeu afastar com a criação da norma imunizante.

Objetivando esclarecer algumas dos problemas mencionados acima, no presente trabalho, estruturado em três capítulos, foi realizado um estudo conciso sobre os aspectos mais relevantes acerca dos assuntos selecionados.

O primeiro capítulo trará um breve relato sobre a natureza jurídica das contribuições especiais, suas espécies, principais características para, em seguida, conceituar imunidade tributária e diferenciá-la do instituto da isenção.

Já o segundo capítulo abordará a questão relacionada ao tipo de lei adequada para regulamentar o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal (ordinária ou complementar), além de analisar os principais veículos normativos editados para esta função.

No terceiro, será delimitado o alcance, no seu aspecto subjetivo e objetivo, da imunidade conferidas às entidades beneficente de assistência social.

Por último, apresentam-se as considerações finais com comentários conclusivos sobre o tema adotado.

1 BREVE RELATO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O CONCEITO DE IMUNIDADE

1.1 Contribuições sociais

A atuação do Poder Público na área social ocorre mediante o dispêndio de recursos orçamentários, fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual, visando assegurar a concretização dos direitos sociais contidos no artigo 6º da CF.¹

Conforme dito anteriormente, diante da dificuldade de implementação das demandas sociais, o Poder Constituinte conferiu à União a competência tributária para instituir contribuições sociais, permitindo, assim, além da participação indireta, uma atuação direta da sociedade no financiamento do dever estatal.

A natureza jurídica das contribuições é matéria controvertida. Há quem defenda que se caracterizam como tributos, ora na espécie de impostos, ora na espécie de taxas; outros afastam a natureza tributária e, por fim, existem aqueles que consideram que são de caráter tributário com características diferenciadas.

Defende-se aqui que as contribuições possuem natureza autônoma de tributo, conforme entendimento também da doutrina majoritária e do Supremo Tribunal Federal, proferido no Recurso Extraordinário de nº 146.733-9/SP.²

No referido julgado, o Ministro Moreira Alves ressaltou que:

com a entrada em vigor da Constituição Federal, a questão da natureza tributária das contribuições sociais restou sanada ao fixar-se dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional a competência exclusiva da União para instituí-las (artigo. 149), delas cuidando também o art. 195.

Ao proferir o seu voto, o citado Ministro mencionou o comentário de Ives Granda da Silva Martins sobre o assunto:

¹ CF - Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição

² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733-9, Relator: Ministro Moreira Alves, Data de julgamento: 29/06/1992, Publicação: Diário de Justiça de 06/11/1992.

O artigo 195 cuida de normas de direito previdenciário e assistencial, financeiro e tributário. No que concerne ao direito tributário, faz menção o “caput” do artigo que cuida das três bases de cálculo para efeito das contribuições sociais, a saber: faturamento, lucro e mão-de-obra, o que já no sistema anterior existia com o PIS ou com a contribuição previdenciária. Há a destacar-se no dispositivo o fato de que a pretérita discussão, sobre se a contribuição teria uma natureza dicotômica (taxa – imposto) ou não, fica no atual texto constitucional definitivamente solucionado. No texto pretérito a discussão ainda poderia ser colocada, em nível acadêmico, mas no atual, o problema inexistente. As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas.

Não procede, por outro lado, o argumento dos que entendem que as contribuições do artigo 195 não são tributárias. Se não o fossem, não haveria necessidade de referências nos artigos 154, I e 150, III, “b”, em seu corpo. A referida menção conforma definitivamente sua natureza tributária. (“Sistema Tributário na Constituição de 1988”, Editora Saraiva, São Paulo, 1989, 1a. Edição, p. 121/124)

Vê-se, portanto, que a natureza tributária decorre da satisfação dos requisitos necessários para definição de um tributo, contidos no art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN)³ e não do regime tributário a que são submetidas. Além disso, o fato das materialidades previstas estarem fora do capítulo referente ao sistema tributário, não permite caracterizá-las como espécies diferentes de tributos.

A diferença existente em relação às demais espécies tributárias ocorre em razão da finalidade das contribuições, da destinação do valor arrecadado. No caso das contribuições sociais, a criação está vinculada à atividade estatal no segmento social e os recursos auferidos devem, necessariamente, ser destinados a determinado órgão, fundo ou despesa, ao contrário do que ocorre com os impostos.

Ressalta-se que a própria Constituição Federal tratou de diferenciá-las das demais espécies de tributo ao prever no artigo 149 as seguintes contribuições: (I) sociais, (II) de intervenção no domínio econômico e (III) no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais subdividem-se em: contribuições sociais gerais e contribuições sociais destinadas à seguridade social. As primeiras sujeitam-se ao regime jurídico tributário comum aos demais tributos e são destinadas ao financiamento de um direito social, não abrangendo as áreas da saúde, previdência ou assistência. Tem-se como exemplo o

³ CTN - Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

salário-educação, Sebrae, Sesi, Senai, Senac. As últimas estão contidas no art. 195, da CF, abaixo transcrito, e possuem regramento próprio.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

4

O referido artigo destaca, portanto, quatro fontes da seguridade social: o Empregador, o Empregado, as Receitas de Loteria e o Importador. Além disso, estabelece as materialidades que devem ser observadas pelo legislador ordinário federal na sua tarefa de criação de tal espécie tributária.

O parágrafo quarto do mesmo dispositivo⁵ permite que a União crie outras fontes para manutenção ou expansão da seguridade social, desde que atendido o artigo 154, I, da Carta Magna, ou seja, que a instituição ocorra mediante lei complementar, que seja observado o princípio da não-cumulatividade e, por fim, que possuam hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição.

1.2 Imunidade das contribuições sociais para a seguridade social (art. 195, § 7º, da CF)

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 195.

⁵ Art. 195, § 4º, da CF - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Considerando também que o Estado não é capaz de, individualmente, realizar as atividades necessárias para cumprimento de seus deveres estatais, explicitados anteriormente, este outorgou à iniciativa privada essa missão auxiliar.

No intento de incentivar as entidades particulares na consecução de tal mister e diante da preservação de certos valores, considerados de interesse nacional, estas foram contempladas com a imunidade contida no parágrafo 7º, do artigo 195, da CF, o qual dispõe que: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Como é possível observar, o citado parágrafo utiliza o termo “isenção”, demonstrando, diante do conceito de imunidade adiante apresentado, que o legislador constituinte não empregou o termo correto.

Conceituando imunidade e tratando da diferença existente entre esta e o instituto da isenção, Luciano Amaro afirma⁶:

Tradicionalmente estudada como uma “limitação do poder de tributar”, no sentido de “supressão”, “proibição” ou “vedação” do poder de tributar, a imunidade – já dissemos linhas atrás – configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.

[...]

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo.

Já Paulo de Barros Carvalho considera a imunidade como sendo a “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.⁷

⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 151.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.p. 132.

Para Roque Antônio Carrazza, o instituto da imunidade é um fenômeno de natureza constitucional que auxilia a delimitação do campo tributário, demarcando, no sentido negativo, a competência das pessoas políticas para onerar com exações certas pessoas em razão da natureza que possuem ou em virtude da atividade desempenhada. Em conseqüência, os beneficiários possuem o direito de exigir do Estado que se abstenha de criar e cobrar o pagamento de tributos em determinadas situações.⁸

Não se confundem, portanto, os institutos da isenção e da imunidade. Enquanto o primeiro ocorre no âmbito infraconstitucional, representando uma mutilação parcial dos elementos da norma de tributação, restringindo o seu âmbito de incidência, o último decorre da Constituição e configura, na verdade, uma incompetência tributária ao impedir que os entes políticos criem tributos em certas hipóteses, visando proteger determinada pessoa, situação, fatos. No primeiro caso, faz-se necessário que o tributo tenha sido instituído, contudo, a obrigação não nasce. Já no segundo caso, a competência não chega sequer a ser outorgada.

Conclui-se, assim, que, através do art. 195, parágrafo 7º, da CF, foi conferida às entidades beneficentes de assistência social imunidade em relação às contribuições sociais para a seguridade social.

Salienta-se que esta impropriedade técnica foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em inúmeros julgados, como na Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.545-7 (ADin) e no Mandado de Segurança nº 22.192 (MS).⁹

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 806

⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.545-7, Relatora: Ministra Ellen Gracie, Data de julgamento: 01/02/2002, Publicação: Diário de Justiça de 07/02/2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso em mandado de segurança nº 22.192, Relator: Ministro Celso de Mello, Data de Julgamento: 28/11/1995, Publicação: Diário de Justiça de 19/12/1996.

2 INSTRUMENTO NOMARTIVO ADEQUADO PARA REGULAR A IMUNIDADE SOB ESTUDO. LEI ORDINÁRIA X LEI COMPLEMENTAR

A norma imunizante condiciona a fruição do benefício ao cumprimento, pelas entidades beneficentes de assistência social, dos requisitos previstos em lei.

Discute-se, na doutrina e jurisprudência, qual seria a natureza desta lei, ordinária ou complementar.

Há duas teses sobre o assunto. Aquela que defende que a não especificação do tipo de lei pelo legislador constituinte traduz a sua intenção de referir-se à lei ordinária, bem como a que faz uma interpretação relacionando os dispositivos constitucionais. Esta última considera que o artigo 195, § 7º, deve ser interpretado conjuntamente com o art. 146, II, que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo que seria complementar a lei adequada para regulamentar a imunidade sob estudo.

Sobre o tema, dispõe Clélio Chiesa¹⁰:

O fato de o dispositivo não ter mencionado expressamente o qualificativo complementar não autoriza uma ilação precipitada no sentido de que a regulamentação pode ser levada a efeito por meio de lei ordinária, pois o instrumento normativo lei complementar deve ser utilizado não só quando a Constituição expressamente assim o prevê, mas também quando essa imposição deflui de uma determinação implícita do sistema, como é o caso do preceptivo em comento.

Nota-se que a Constituição é categórica no sentido de que a regulamentação das “limitações constitucionais ao poder de tributar” deve ser veiculada por meio de lei complementar (cf. art. 146, III, da CF). Logo, como a instituição dos requisitos a serem observados para o desfrute de determinada imunidade enquadra-se como regulamentação das “limitações constitucionais ao poder de tributar”, não resta dúvida que o veículo normativo adequado é a lei complementar.

A referida lei deve cuidar apenas de regular o procedimento a ser adotado pelas entidades interessadas em desfrutar do benefício previsto no art. 195, 7, da Constituição, nada mais. Portanto, não pode o legislador ordinário pretender dimensionar, ainda que seja por meio de lei complementar, o alcance da imunidade examinada, tal tarefa não lhe compete. A sua competência é apenas para cuidar dos aspectos formais, nada além disso.

Entendendo de forma contrária, Zélia Luiza Pierdoná afirma que “o art. 149, caput, da CF, ao determinar que as contribuições lá referidas deveriam observar os princípios aplicáveis

¹⁰ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. 1ª ed, São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 243.

aos demais tributos, não mencionou o inciso II do art. 146, também da CF, apenas o inciso III”.¹¹

Considera a referida autora que a omissão constitucional do citado artigo possibilita a interpretação de que não é exigida lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar e isso se deve a dois fatores: (i) “não é hipótese de uniformização, como ocorre com os impostos, já que a competência para instituir as contribuições, como regra geral, é apenas da União”; (ii) desnecessidade de ser utilizado o quorum qualificado para dificultar a edição da norma já que o instituto da imunidade é de previsão constitucional, tendo sido reservado ao legislador infraconstitucional apenas as exigências que devem ser cumpridas pelas entidades que serão beneficiadas.

Neste trabalho, defende-se que a Constituição Federal excepcionou a exigência de lei complementar para regular a imunidade sob estudo tendo em vista que omitiu o termo “complementar” ao mencionar que as entidades deveriam observar os requisitos previstos em lei. Entendimento contrário prevaleceu na Constituição de 1946, em que o Constituinte estabeleceu, de forma expressa, que o gozo da imunidade estaria atrelado ao cumprimento dos requisitos contidos em lei complementar.

Tal posicionamento também pode ser reforçado, como já mencionado, mediante observância do disposto no artigo 149 da Constituição Federal¹²:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo

Através do citado dispositivo constitucional, o Poder Constituinte estabeleceu a competência da União para instituir contribuições especiais, contudo, não determinou que fosse observado o artigo 146, II.

Trata-se, portanto, de uma exceção à exigência de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. E isso pode ser sustentado considerando que dita exceção está prevista na própria Constituição, não restando, assim, violado qualquer

¹¹ PIERDONÁ, ZÉLIA LUIZA. **Tributos em espécie**: fundamentos e elementos. Coordenadores: Eduardo Marcial Ferreira Jardim, João Bosco Coelho Pasin. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 167.

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 149.

dispositivo constitucional. Pode-se considerar que o mesmo ocorreu com o princípio da anterioridade, aplicado de forma mitigada para as contribuições sociais.

Ressalta-se, contudo, que atualmente vem prevalecendo no âmbito judicial uma nova corrente, a eclética, segundo a qual caberia à lei ordinária as normas sobre a constituição e o funcionamento das entidades beneficentes de assistência social e, à lei complementar, a fixação das condições materiais necessárias para fruição da imunidade (art. 14, do CTN). O Supremo Tribunal Federal entendeu dessa forma no julgamento de Medida Cautelar na ADin 1.802 e no Agravo regimental no recurso extraordinário nº 428.815-0 (AgRRE).¹³

Qualquer das espécies normativas devem ser criadas mediante observância do disposto no artigo 110 do CTN, ou seja, ao legislador não cabe alterar, anular os conceitos trazidos no parágrafo 7º do artigo 195 para ampliar ou restringir a imunidade ali contida. Sua atividade está, portanto, restrita ao estabelecimento dos requisitos e limites necessários à obtenção da imunidade.¹⁴

Cabe registrar que a discussão em tela é objeto do Recurso Extraordinário nº 566.622-1, onde a recorrente Sociedade Beneficente de Parobé defende a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 em face do disposto no art. 146, II, da Constituição Federal, o qual exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Entende, portanto, aplicável somente o artigo 14 do Código Tributário Nacional.¹⁵

Diante da importância e relevância do tema, o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral na questão constitucional suscitada.

2.1 Legislação regulamentadora do § 7º do art. 195 da CF

¹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo regimental no recurso extraordinário nº 428.815-0, Relator: Ministro Dias Toffoli, Data de julgamento: 06/12/2011, Publicação: Diário de Justiça eletrônico de 31/01/2012.

¹⁴ Art. 110, CTN -. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 566.622-1, Relator: Ministro Marco Aurélio, Data de Julgamento: 24/04/2012, Publicação: Diário de Justiça eletrônico de 07/05/2012

O primeiro veículo normativo criado após a Constituição Federal de 88 com o objetivo de estabelecer as condições para o gozo da imunidade prevista em favor das entidades beneficentes de assistência social foi a lei 8.212, de 1991.

Sua redação original, fixava as seguintes condições:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.¹⁶

Posteriormente, a lei 9.732/98 introduziu algumas modificações na citada lei, criando novos requisitos, acrescentando os parágrafos 3º, 4º e 5º. A partir de então, passou a ser necessário para configuração do caráter beneficente que o serviço prestado pela entidade fosse gratuito em sua totalidade. Além disso, considerou-se também de assistência social beneficente a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde.

Todavia, cabe ressaltar que através de liminar concedida em sede de Medida Cautelar na ADIN 2.028-5/DF¹⁷, tais dispositivos tiveram a eficácia suspensa *erga omnes*. Considerou a Corte Suprema que a exigência da total gratuidade dos serviços prestados inviabilizaria as atividades assistenciais da beneficiária da norma imunizante, anulando, assim, a imunidade concedida.

¹⁶ BRASIL. Lei nº. lei 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 jul. 1991.

¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade nº 2028, Relator: Ministro Moreira Alves, Data de julgamento: 11/11/1999, Publicação: Diário de Justiça 16/06/2000.

O caráter filantrópico deve existir, mas não em sua integralidade. Isso porque, considerando que as doações realizadas em prol das entidades exclusivamente filantrópicas são cada vez mais escassas, os serviços de melhor qualidade são aqueles prestados pelas demais entidades, em que o atendimento gratuito existe, mas não de forma exclusiva.

Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal não se manifestou sobre a questão relativa a necessidade de lei complementar para regular os requisitos exigidos para obtenção da imunidade. Apenas o caráter material dos dispositivos acrescentados foi analisado pela Corte Suprema.

Com o julgamento definitivo da citada ADIN, prevaleceu a redação original do art. 55 da Lei 8.212/91. Apesar de alguns doutrinadores e juristas defenderem a inconstitucionalidade formal do mencionado dispositivo legal, ele vinha sendo adotado pelos contribuintes em geral tendo em vista que inexistia lei complementar para disciplinar a matéria ao contrário do que ocorre com a imunidade contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, regulada pelo artigo 14 do CTN.

Em seguida, a Lei 8.212/91 foi revogada com a edição da Lei 12.101/2009. Sendo assim, é esta lei que atualmente traz todas as regras jurídicas necessárias para obtenção do certificado das entidades beneficentes de assistência social, denominado de CEBAS, o qual somente será concedido às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidade beneficente de assistência social pelo Ministério de sua área de atuação (Ministério da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento e Combate à Fome) e desde que atendido o princípio da universalidade.

Em suma, as principais mudanças introduzidas pela citada Lei foram as seguintes:

(a) A concessão e renovação dos certificados passou a ser de competência dos Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à fome, dependendo da área de atuação da entidade, os quais ficarão responsáveis por fiscalizá-la, podendo requisitar, sempre que achar necessário, documentos, auditorias. Caso a entidade atue em mais de uma área, o Ministério que ficará responsável pela concessão e renovação do certificado será aquele da área preponderante. Na legislação anterior, tal atribuição cabia ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS;

(b) Os requisitos estabelecidos para concessão do Certificado foram separados das exigências que devem ser observadas pela entidade para obtenção da imunidade. Atualmente,

a não percepção de remuneração, vantagens ou benefícios, pelos diretores é apenas uma exigência para concessão da imunidade;

(c) A fruição da imunidade está atrelada ao atendimento dos requisitos legais, sem necessidade de prévio requerimento e deferimento da Receita Federal do Brasil. Esta ficará responsável pela fiscalização dos critérios estabelecidos na Lei;

(d) Na área da saúde e educação, passou a ser necessário a separação de um percentual de 20% e 60%, conseqüentemente, da receita anual em gratuidade;

(e) O cancelamento do certificado, se houver, ocorrerá desde a data da lavratura da ocorrência da infração, sem prejuízo da exigibilidade do crédito tributário e das demais sanções previstas em lei;

(f) Alteração do prazo de validade dos certificados, agora variável de 1(um) ano a 5 (cinco) anos;

(g) Apreciação da renovação do certificado no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias no caso do pedido ter sido protocolado até a data da publicação da Lei. O mesmo prazo foi também fixado para os Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome realizarem o recadastramento de todas as entidades sem fins lucrativos, beneficentes ou não.

3 O CONCEITO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (ABRANGÊNCIA SUBJETIVA) E AS CONTRIBUIÇÕES ALCANÇADAS PELA IMUNIDADE (ABRANGÊNCIA OBJETIVA)

Com a finalidade de proteger os valores fundamentais de um Estado Democrático de Direito e de combater as desigualdades sociais no Brasil, a Constituição Federal assegura o direito à saúde (art. 196), os benefícios e serviços previdenciários (arts 201 e 202), o amparo assistencial (art. 203).

É papel do Estado, portanto, fornecer serviços sociais de forma gratuita a quem não possuir condições de prover sua própria subsistência, ressaltando que a saúde é direito de todos. O atendimento das necessidades da coletividade permitirá conferir a todos os cidadãos uma vida mais igualitária.

Paralelamente ao Estado, as entidades beneficentes de assistência social desenvolvem atividades com o mesmo objetivo, visando também a efetivação dos direitos fundamentais. O seu surgimento ocorreu em virtude da incapacidade Estatal, no segmento financeiro e de ordem técnica. No intuito de auxiliar o desenvolvimento dessas entidades, conforme dito anteriormente, é que foi editada a norma imunizante do art. 195, § 7º, da CF. Juntamente com esta, algumas controvérsias apareceram, dentre elas, a questão relativa ao conceito de entidade beneficente de assistência social.

Dissertando sobre o assunto, Roque Antônio Carrazza destaca que ¹⁸:

a assistência social tem um sentido sobremodo amplo, que vai além da previdência social, tal como definida nos arts. 149 e 194 da Carta Magna. Pelo contrário, abarca todas as medidas protetivas dos hipossuficientes, pouco importando se estes são indivíduos, grupos, classes, categorias profissionais, microempresas etc. A idéia é que ela deve estar voltada para a redução – quando não a eliminação – de desigualdades, carências e injustiças.

Para o referido autor, as entidades beneficentes gozam da imunidade sob estudo quando:

a) não fazem distribuição de seu patrimônio ou renda; b) aplicam integralmente no País seus rendimentos, na manutenção dos seus objetivos institucionais (isto é, não efetuar, sob

¹⁸ CARRAZZA, op.cit., p. 963

qualquer pretexto, remessa de divisas para o exterior); c) mantêm, em livros próprios, a escrituração adequada de suas receitas e despesas.

Faz-se necessário, também, que a entidade não possua fins lucrativos. Contudo, a exigência de tal característica não significa que a gratuidade deve existir em sua totalidade, sendo possível que o pagamento seja cobrado daqueles que tenham rendimentos para tanto.

Sua finalidade deve estar voltada à realização de atividades de cunho social, típicas do Estado, caracterizadas por sua generalidade, sem, entretanto, possuir qualquer intenção lucrativa que beneficie seus investidores com a distribuição dos recursos arrecadados. Os valores excedentes deverão sempre ser revertidos aos objetivos da entidade, na manutenção e aprimoramento de suas atividades.

O conceito de assistência social foi também debatido pela Suprema Corte no julgamento da ADin 2028¹⁹:

No preceito cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas, indispensável é certo, que se tenha o desenvolvimentos da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado.

Observa-se, conforme o julgado acima, que o Pretório Excelso adotou um posicionamento ampliativo do conceito de entidade beneficente de assistência social, abrangendo todas as entidades prestadoras de serviços sociais gratuitos aos necessitados, inclusive aquelas de cunho educacional, desde que não tenha por finalidade o lucro.

No mesmo sentido é o entendimento de Leandro Paulsen, o qual dispõe que: “O conceito de entidade beneficente é mais amplo que o de entidade filantrópica, não podendo ser restringido pelo legislador ordinário”²⁰ Considera, assim, o autor que a imunidade abrange todas as entidades beneficentes, conceituados como pessoas jurídicas que prestam atendimento aos carentes, sem finalidade de lucro.

Clélio Chiesa também corrobora com dito posicionamento. Segundo o referido autor, mediante uma interpretação conjunta dos artigos 203, 6º e 205, da Constituição Federal, é possível obter um conceito mais amplo do que significa entidades beneficentes de assistência

¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade nº 2028, Relator: Ministro Moreira Alves, Data de julgamento: 11/11/1999, Publicação: Diário de Justiça 16/06/2000.

²⁰ PAULSEN, Leandro, op. cit. 587

social, enquadrando-se as instituições de educação sem fins lucrativos como beneficiária da imunidade sob estudo.²¹

Ao tratar sobre o assunto, José Eduardo Soares de Melo afirma que as entidades beneficentes de assistência compreendem as instituições de assistência social, como mencionado na alínea “c” do inciso VI do art. 150.²²

No entendimento acima exposto, não foi considerada a diferença existente entre entidades de assistência social, instituições de educação sem fins lucrativos e entidades beneficentes de assistência social, reconhecida pelo Constituinte ordinário diante da previsão contida no art. 150, VI, c, da Constituição²³. Enquanto, a primeira desenvolve suas atividades em várias áreas e está voltada a determinado grupo de associados, a última visa atender os hipossuficientes, mediante a prestação de serviços no campo da seguridade social.

Tal artigo refere-se à imunidade de impostos, conferida às instituições de educação e assistência social. Trata-se de um benefício fiscal concedido à iniciativa privada para incentivar diversos setores, custeados de forma genérica por impostos, tributos não-vinculados, com vedação expressa no texto constitucional de vinculação da receita a órgão, fundo ou despesa. O art. 195, § 7º, ao contrário, prevê a imunidade das contribuições da seguridade social e faz alusão às entidades beneficentes de assistência social. Sua finalidade é de fomentar o desenvolvimento de atividades de seguridade social, composta pelas seguintes áreas: saúde, previdência e assistência.

Diferentemente da imunidade contida no art. 150, VI, c, da CF, fundada no princípio da capacidade contributiva, a imunidade das contribuições sociais para a seguridade social tem como fundamento o Estado Democrático de Direito.

Regina Helena Costa, ao adentrar no tema, considerou que “a assistência educacional não se encontra albergada para efeito de imunidade tributária”.²⁴ Justificou dito entendimento na distinção feita pela própria Constituição através dos artigos 203 e 205, bem como no fato de ter o Poder Constituinte conferido a imunidade genérica do art. 150, VI, c, às instituições de educação, não agindo da mesma forma em relação às contribuições para a seguridade

²¹ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. 1ª ed, São Paulo: Max Limonad, 2002, p 249.

²² MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 3ªed., Ed. Malheiros, 2000, p. 281.

²³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:VI - instituir impostos sobre: c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 102.

social diante da restrição contida no dispositivo, o qual prevê o gozo do benefício apenas às entidades beneficentes.

O conceito de entidade beneficente de assistência social não pode, portanto, ser ampliado para estender de forma significativa ao terceiro setor a imunidade que compete apenas a certas pessoas jurídicas, atuantes de forma altruísta na tarefa de conferir aos necessitados o mínimo existencial dentro do campo da seguridade social, nos moldes previstos no art. 194 da Constituição Federal.²⁵

A norma imunizante visa beneficiar aquelas entidades que já auxiliam o Estado nesta seara e que, caso fossem obrigadas a pagar contribuições sociais, as atividades por elas desenvolvidas seriam prejudicadas. E diante das escassas doações e insuficiência estatal, os cidadãos não alcançariam alguns de seus direitos fundamentais, necessários para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana.

Desse modo, como a educação é um direito social financiado por impostos e contribuições sociais gerais, como o salário educação, e não através de contribuições para a seguridade social, as entidades que atuam nesta área não devem ser contempladas com a imunidade objeto do presente trabalho. A doutrina e jurisprudência não podem criar hipótese nova de imunidade, diversa daquelas contidas na Constituição Federal. A concessão do benefício fiscal a tais entidades configura violação ao princípio da isonomia na medida em que serão favorecidas sem, contudo, contribuírem para a seguridade social, para a construção de uma sociedade solidária.

Neste diapasão, o Ministro Sepúlveda Pertence proferiu o julgamento do RE n. 202.700-6/DF²⁶:

Dá-se, com efeito, que dispõe a Constituição, em capítulo diverso, o do financiamento 'por toda a sociedade' (CF, art. 195, caput), da seguridade estatal pública.

Ai, sim, a Constituição outorga a imunidade das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social não a todas as instituições assistenciais 'sem fins lucrativos', mas restringe a pre-exclusão da incidência aquela modalidade tributária ao universo mais restrito, o das 'entidades beneficentes de assistência social'.

'Há na verdade' - argumenta Odim B. Ferreira - gradação muito nítida no tratamento tributário das pessoas jurídicas envolvidas na atividade de assistência social.

'Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa - obter lucro -, pagara imposto, como qualquer outro agente econômico.

²⁵ CF - Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERA. Recurso extraordinário nº 202.700-6, Relator: Ministro Mauricio Corrêa, Data de julgamento: 08/11/2001, Publicação: Diário de Justiça 01/03/2002

Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem o intuito de lucro, mas restrito a certo grupo de interessados, que contribuem para a persecução da finalidade, terá a imunidade de imposto do art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

Por fim, a 'entidade beneficente', que presta assistência social de maneira absolutamente altruística, gozará do favor fiscal do parágrafo anterior e, além disso, ficará exonerada de contribuições mesmo para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados.

Esta tese se comprova com o auxílio do art. 204, da Constituição da República, que faz, também, claramente a distinção entre 'entidades beneficentes e de assistência social.'

Ai, com efeito, dispõe a Constituição ao prever entidades privadas que possam executar, por colaboração, atividades governamentais de assistência social:

'Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recurso do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizados com base nas seguintes diretrizes:

I - descentralização político-administrativa, cabendo coordenação e as normas gerais a esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas as esferas estadual e municipal, bem como a entidade beneficente e de assistência social.'

Em síntese, não é portanto, nem na área normativa de assistência social estatal - objeto dos arts. 203 e 149, parágrafo único, da Constituição -, nem na das 'entidades beneficentes de assistência social' - campo de incidência mais estreito da imunidade mais ampla do art. 195, §7º - que se poderia - a partir do conceito de 'instituições de assistência social', nela utilizado para extrair o suposto requisito de gratuidade daquelas beneficiárias da imunidade a impostos do art. 150, VI, da Lei Fundamental.

3.1 As pessoas jurídicas abrangidas

No tocante à forma adotada pela entidade beneficente de assistência social, a Lei 12.101, de 2009, dispõe que a certificação será concedida às pessoas jurídicas de direito privado (associações ou fundações), excluindo, desse modo, as autarquias, consórcios públicos de direito público (autarquias associativas), fundações públicas da obtenção do benefício fiscal.

Na verdade, todas as entidades estatais, independentemente de sua forma de constituição, devem arcar com os custos tributários necessários para realização de suas atividades tendo em vista que foram criadas pelo Estado para cumprimento de seus deveres constitucionais.

O gozo da imunidade por tais entidades vai de encontro com a finalidade de tal instituto, criado com a intenção de fomentar a prestação de serviços na área da saúde, assistência e previdência pelo terceiro setor. O seu objetivo é, portanto, estabelecer uma parceria entre o setor público e o setor privado para melhor consecução das obrigações conferidas ao Poder Público. Tal entendimento visa também evitar o comprometimento do orçamento da seguridade social.

Além disso, cabe ressaltar que a Constituição Federal prevê, em seu art. 195, § 5º, que “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio”

Diante da vedação legal e da inexistência de previsão constitucional, pode-se concluir que a norma imunizante não atinge as pessoas jurídicas acima mencionadas.

Do mesmo modo, é possível dizer que o benefício fiscal da imunidade não poderá ser usufruído pelos consórcios públicos de direito privado, empresas públicas e sociedades de economia mista.

No caso dos consórcios públicos de direito privado, criados mediante patrimônio público para realização de serviços de interesse dos entes federativos, apesar de revestirem a natureza de associação, sujeitam-se a um regime jurídico híbrido, com predomínio do regime de direito público. Integram, assim, a Administração Indireta assim como as empresas públicas e sociedades de economia mista que, pelos motivos já apresentados, também estão excluídas do conceito de entidade beneficente de assistência social e, portanto, do gozo da imunidade.

Diante do exposto, às pessoas jurídicas integrantes da Administração deve ser conferida apenas a imunidade prevista no art. 150, da Constituição Federal.

Nesse sentido, é o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região²⁷:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DA DECISÃO QUE INDEFERIU LIMINAR PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVISTA NO ARTIGO 22, INCISO I, DA LEI Nº 8.212/91 - IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE NÃO ALCANÇA PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO - RECOLHIMENTO DA "QUOTA PATRONAL" PELA MUNICIPALIDADE DECORRE DE RELAÇÃO DE EMPREGO - AGRAVO IMPROVIDO NA PARTE CONHECIDA. 1. Não se conhece do agravo de instrumento em relação ao "pedido subsidiário" de recolhimento em juízo dos valores devidos, porque essa matéria não foi objeto da decisão interlocutória recorrida, de modo que inflétir sobre o tema representaria supressão de instância. 2. A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, do Constituição Federal não alcança as pessoas jurídicas de direito público, como entende a agravante, mas tão somente "as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei", no caso o art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91; tal imunidade tributária visa justamente incentivar a sociedade civil a atuar em colaboração com o Estado em áreas onde este é deficitário, de modo que apenas aquelas entidades

²⁷ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL, Região 3. Agravo de instrumento nº 200703000489455, Primeira Turma, Relator: Juiz Johonsim Di Salvo, Data de Julgamento: 29/05/2008.

beneficentes que prestam serviços de assistência social é que devem ser contempladas com o benefício fiscal, desde que atendidos os requisitos legais. 3. Assim, fuge ao bom-senso conferir ao Município a imunidade tributária em relação à "cota patronal" das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de seus funcionários; ainda, tal contribuição tem previsão constitucional (art. 40, 'caput', da Constituição Federal). 4. A contribuição do Município para a Seguridade Social através da aplicação de repasse de verbas em atividades eminentemente "assistencialistas" não se faz mediante tributação, e o recolhimento da "cota patronal" pelo agravante decorre de relação de emprego, situação absolutamente distinta da primeira, pelo que não se verifica a alegada bitributação. 5. Agravo de instrumento improvido na parte conhecida. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO, AG 200703000489455, Relator: Juiz Johonsim Di Salvo – Órgão Julgador: Primeira Turma, 29/05/2008)

3.2 As contribuições alcançadas pela imunidade

Da leitura dos capítulos anteriores, é possível constatar que, no presente trabalho, considera-se que a norma imunizante contida no parágrafo 7º, do artigo 195, da Constituição Federal, abrange apenas as contribuições sociais para a seguridade social, já conceituadas. Devem ser excluídas, entretanto, as contribuições estabelecidas nos incisos II e III do art. 195, por não se aplicarem às entidades beneficentes de assistências sociais.

Há, contudo, controvérsias envolvendo o assunto já que não existe um consenso em relação ao conceito de contribuições sociais e da divisão entre contribuições sociais gerais e contribuições sociais para a seguridade social, anteriormente defendida.

Leandro Paulsen, por exemplo, entende que, as contribuições ao sistema S, existentes com o advento da Constituição Federal (SESC, SESI, SENAC e SENAI) possuem natureza de contribuição para a seguridade social.²⁸

Do mesmo modo, é o pensamento de Ives Gandra da Silva Martins. Referido autor considera que tais contribuições, por ter o propósito de integrar a juventude ao mercado de trabalho, não poderiam estar enquadradas entre aquelas de interesse das categorias profissionais ou econômicas e sim entre as de natureza social.²⁹

Em capítulo anterior, defendeu-se que as contribuições ao sistema S são espécies de contribuições sociais gerais.

²⁸ PAULSEN, Leandro, op. cit., pp 622/623.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições sociais para o sistema S – constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema – recepção pela nova ordem artigo 577 da CLT, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 57, junho de 2000, p. 124.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 679781 RS, também enquadrou as contribuições destinadas ao SESC, SENAC, SEBRAE e o salário-educação como contribuições sociais gerais (art. 240 da CF), de modo que negou ao Hospital Santa Catarina o direito à imunidade pleiteada.³⁰

Disciplinado o tema, a Lei 12.101/2009 prevê, em seu artigo 29, que a entidade beneficente certificada fará jus à “isenção” do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; 9

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. 10

³⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso extraordinário nº 67.9781, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Data de Julgamento: 25/04/2012, Data de publicação eletrônica: 02/05/2012.

Vê-se, portanto que, de acordo com a legislação, o benefício fiscal concedido às entidades beneficentes de assistência social engloba a contribuição incidente sobre a remuneração, contribuição para o seguro acidente do trabalho (SAT), contribuição para o financiamento da seguridade social e contribuição social sobre o lucro líquido.

No tocante às contribuições ao PIS/PASEP, criadas através da edição das leis complementares 7/70 e 8/70, respectivamente, no intuito de financiar o seguro desemprego, o abono de que trata o § 3º, do art. 239 e programas de desenvolvimento econômico por intermédio do BNDES, há também discussões envolvendo a aplicabilidade da norma imunizante.

Considerando que a Suprema Corte já classificou o PIS/PASEP como contribuição de seguridade social e, levando em conta o posicionamento adotado outrora, as entidades beneficentes de assistência social estariam dispensadas de arcar com tais contribuições. Porém, o caso em questão merece uma análise mais aprofundada.

A Lei complementar 7/70 dispôs, em seu art. 3º, § 4º, que: “As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o fundo na forma da lei”.

A “lei” referida através do citado dispositivo legal é a Medida Provisória nº 2.158/01 que, em seu art. 13, abaixo transcrito, determina a cobrança do PIS sobre a folha de salários, com alíquota de 1%, das entidades sem fins lucrativos que possuam empregados.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Com a promulgação da mencionada Medida Provisória, alguns doutrinadores passaram a defender a sua inconstitucionalidade diante da natureza das contribuições ali elencadas e da previsão contida no § 7º, do art. 195, da CF.

Cabe destacar, todavia, que a Constituição Federal de 1988 recepcionou, mediante o art. 239, a Lei 7/70.³¹ Sendo assim, faz-se necessário que seja realizada uma interpretação sistemática para compatibilização dos artigos 195, § 7º e 239, da CF. Este último contém determinação expressa de pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que percebam de empregadores contribuintes do Programa de Integração Social ou do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Tal entendimento permite que a contribuição ao PIS atinja sua finalidade tendo em vista que será assegurado, em igualdade de condições, aos empregados das entidades de assistência social, o seguro desemprego e o abono de que trata o § 3º, do art. 239.

Posicionamento contrário vai de encontro ao princípio da igualdade e aos objetivos desejados pelo legislador constituinte. A missão auxiliar das entidades assistenciais, de suma importância para concretização dos direitos fundamentais, não pode prevalecer em face dos direitos dos trabalhadores tendo em vista que foi criada em atenção ao princípio da dignidade da pessoa humana.

³¹ Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Ante o exposto, a imunidade em relação ao PIS somente atinge as entidades de assistência social que não possuam empregados. A inexistência de previsão expressa na Lei 12. 101/09 ocorre diante do regramento próprio a que são submetidas as contribuições ao PIS.

Nesse sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça³²:

TRIBUTÁRIO. PIS. INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (ART. 3º, § 4º, LC 07/70). RESOLUÇÃO 174/71 DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. ILEGALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA. CONVERSÃO EM LEI. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO - COFINS. MATÉRIA DE FATO. TRATAMENTO CONSTITUCIONAL. 1. Não tendo sido debatida na instância de origem a questão relativa à conversão de medida provisória em lei, não pode ser apreciado o recurso no ponto. 2. Não se pode apreciar o tema atinente à exigência da COFINS quando, além de envolver aspectos de fato, foi decidido na instância de origem com base em fundamentos constitucionais. 3. A Lei Complementar 07/70 (art. 3º, § 4º) previu que as entidades sem fins lucrativos seriam contribuintes do PIS "na forma da lei". Não sendo lei em sentido estrito, a Resolução 174/71 do Conselho Monetário Nacional não poderia determinar os elementos necessários para a exigência da contribuição. 4. Só com a entrada em vigor da MP 1.212, de 28/11/95 é que se tornou legítima a exigência daquela contribuição, observado, ademais, o disposto no § 6º do art. 195, da Constituição Federal. 5. A ocasional falta de empregados constitui ausência de fato gerador, mas não isenta a entidade sem fins lucrativos da contribuição para o PIS. Admitido empregado, implementa-se o fato gerador da contribuição, que passa a ser exigível. 6. Recurso especial parcialmente provido (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RESP 200200002006, Relator: Teori Albino Zavascki, Órgão Julgador: Primeira Turma, 24/05/2004)

Por fim, ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral em relação à matéria no Recurso Extraordinário nº 636941.³³

³² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Recurso Especial nº 200200002006, Relator: Teori Albino Zavascki, Data de Julgamento: 24/05/2004.

³³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 636941, Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Julgamento: 16/06/2011

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo o quanto foi analisado, é possível aferir as seguintes conclusões:

1. As contribuições sociais possuem natureza tributária tendo em vista que se enquadram perfeitamente no conceito de tributo, contido no art. 3º do Código Tributário Nacional;

2. No artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, o termo “isenção” foi empregado de forma inapropriada pelo legislador constituinte. O citado dispositivo constitucional prevê hipótese de imunidade, incompetência tributária que impede os entes políticos de criarem tributos em certas ocasiões, visando proteger determinada pessoa, situação, fatos.

3. A norma imunizante condiciona a fruição do benefício ao cumprimento, pelas entidades beneficentes de assistência social, dos requisitos previstos em lei. O dispositivo legal adequado para regulamentar o artigo 195, § 7º, da CF., é a lei ordinária. O termo “complementar” foi omitido para excepcionar o artigo 146, II, também da CF, que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar. Referido artigo não precisa ser observado pela União quando da criação das contribuições especiais diante do exposto no artigo 149.

4. As entidades caracterizam-se como beneficentes de assistência social quando, substituindo o Estado, prestam serviços nas áreas da saúde, previdência e assistência social e desde que observem os princípios e requisitos traçados em lei, atualmente a lei de nº 12.101/2009. As instituições de educação não estão, portanto, albergadas pelo art. 195, § 7º, da CF. Sua finalidade deve estar voltada ao atendimento dos hipossuficientes. É necessário também que a atividade seja exercida sem fins lucrativos e conferida, de forma gratuita, a quem dela necessitar.

5. As entidades beneficentes de assistência social são pessoas jurídicas de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações. Desse modo, não englobam as pessoas jurídicas de direito público e, considerando que o objetivo da imunidade estudada, é estabelecer uma parceria entre o setor público e o setor privado para melhor consecução das obrigações conferidas ao Poder Público, conclui-se que todas as entidades estatais, independentemente de sua forma de constituição, devem arcar com os custos tributários.

7. A imunidade apreciada abrange apenas as contribuições sociais para a seguridade social, excluindo, desse modo, as contribuições ao sistema S, espécies de contribuições sociais gerais.

8. A imunidade em relação ao PIS somente alcança as entidades de assistência social que não possuam empregados (art. 13, da Medida Provisória nº 2.158/01). Faz-se necessário que seja realizada uma interpretação sistemática para compatibilização dos artigos 195, § 7º e 239, da CF.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 16ª ed., ver. atual. Rio de Janeiro: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Constituição (1988), **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº. lei 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 jul. 1991.

BRASIL. Lei nº. lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 dez. 1998.

BRASIL. Lei nº. lei 12.101, de 27 de novembro de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 nov. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em www.stf.jus.br.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CHIESA, Clélio. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. 1ª ed, São Paulo: Max Limonad, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições sociais para o sistema S – constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema – recepção pela nova ordem artigo 577 da CLT, **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 57, junho de 2000, p. 124.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 3ªed., Ed. Malheiros, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 4ª ed. rev e atual. São Paulo: 2009.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 13a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PIERDONÁ, ZÉLIA LUIZA. **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Coordenadores: Eduardo Marcial Ferreira Jardim, João Bosco Coelho Pasin. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2012.