

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

FACULDADE DE DIREITO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

André Luís de França Pasoti

Presidente Prudente/SP

2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

FACULDADE DE DIREITO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

André Luís de França Pasoti

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Mestre Edson Freitas de Oliveira.

Presidente Prudente/SP

2016

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO
FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

Monografia aprovada como requisito
parcial para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

Edson Freitas de Oliveira
Orientador

Guilherme Prado Bohac de Haro
Examinador

Marco Antonio Goulart
Examinador

Presidente Prudente/SP, 22 de novembro de 2016.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por todas as bênçãos em minha vida.

Agradeço também aos meus pais, Marlei e Valéria, à minha namorada, Isabella, à minha irmã, Beatriz, e a todos os meus familiares e amigos, pelo apoio e compreensão.

Ao meu orientador, Prof. Mestre Edson Freitas de Oliveira, por todo o conhecimento transmitido, auxílio e orientação na realização e conclusão do presente trabalho.

E por fim, a todos aqueles que, direta e indiretamente, contribuíram para a concretização deste trabalho.

Meu muito obrigado!

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa tem como finalidade o estudo da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social. A análise desse benefício fiscal, tal como previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, se mostra relevante em função das externalidades positivas da atuação complementar dessas entidades. Além disso, busca esclarecer, a partir de uma análise sistêmica do Ordenamento Jurídico brasileiro e de posições doutrinárias e jurisprudenciais, algumas problematizações existentes em relação à efetivação dessa imunidade, sempre com o fim de alcançar um posicionamento concreto, que proporcione a real fruição das benesses decorrentes dessa imunidade. Para tanto, busca-se identificar o contexto sócio-político que favoreceu o surgimento e desenvolvimento do Terceiro Setor, visando estabelecer os motivos que levaram o legislador constitucional a estabelecer esse benefício. Analisam-se, também, pontos relevantes em relação ao enquadramento da entidade como beneficente de assistência social, diferenciando as entidades beneficentes das entidades filantrópicas, bem como identificando os requisitos exigidos pela Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, para a concessão do certificado de beneficência. Além disso, pontua que a imunidade somente foi estipulada pelo legislador constitucional em razão dessas entidades promoverem, como escopo institucional, a assistência social para aqueles que necessitarem, uma vez que a Seguridade Social é um importante mecanismo de proteção social, garantindo o mínimo existencial àqueles que não possuem condições de uma vida digna. Neste sentido, identifica-se que o financiamento da Seguridade Social é garantido por toda a sociedade, direta e indiretamente, através dos orçamentos públicos e das contribuições sociais, esclarecendo que a imunidade em comento alcança apenas as contribuições a cargo das empresas, pontuando, ainda, alguns assuntos relevantes sobre cada uma dessas contribuições. Este trabalho aborda ainda algumas questões relevantes à efetivação do benefício, mostrando os argumentos que justificam a conclusão de que a lei complementar é a espécie normativa competente, sob o ponto de vista constitucional, para estabelecer os requisitos que precisam ser observados pelas entidades, pontuando que o Código Tributário Nacional é o único diploma com *status* de lei complementar que dispõe, em seu artigo 14, sobre esses requisitos. Em geral, o trabalho trata o benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, como um instrumento de grande relevância ao impulsionamento do Terceiro Setor, fomentando cada vez mais a participação da sociedade na promoção do bem-estar social, uma vez que proporciona que as entidades beneficentes de assistência social, ao invés de recolher verbas aos cofres públicos, direcionem esses valores diretamente para a ampliação e qualificação de sua própria atividade assistencial.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Terceiro Setor. Entidades Beneficentes de Assistência Social. Contribuições Sociais. Seguridade Social.

ABSTRACT

This research work aims to study the tax exemption of charitable entities of social assistance in relation to contributions to the financing of Social Security. The analysis of this tax benefit, as provided for in § 7. Article 195 of the Federal Constitution, to be relevant in terms of positive externalities of complementary activities of these entities. It also seeks to clarify, from a systemic analysis of the Brazilian legal system and of doctrinal and jurisprudential positions, some existing problems found in relation to the effectiveness of that immunity, always with the aim of achieving concrete positioning, providing the real enjoyment of the benefits arising from such immunity. Therefore, we seek to identify the socio-political context that favored the emergence and development of the third sector, to establish the reasons the constitutional legislator to establish this benefit. It is analyzed also relevant points regarding the framework of the organization as a charitable social assistance, differentiating the charities of charities as well as identifying the requirements of the Law no. 12101 of 27 November 2009, for the granting of charitable certificate. Moreover, points out that the immunity was only stipulated by the constitutional legislator because these entities to promote, as institutional scope, social assistance to those who need it, since Social Security is an important mechanism of social protection, ensuring the existential minimum those who do not have conditions for a dignified life. In this sense, it is identified that the financing of Social Security is guaranteed by the whole society, directly and indirectly, through public and social contributions budgets, clarifying that immunity under discussion only reaches the contributions borne by the firms, punctuating yet some relevant issues on each of these contributions. This paper also addresses some issues relevant to the effectiveness of the benefit, showing the arguments that justify the conclusion that the supplementary law is the competent regulatory species, under the constitutional point of view, to establish the requirements that must be observed by the authorities, pointing out that the National Tax Code is the only diploma with complementary law status which provides, in Article 14, on these requirements. In general, the work deals with the tax benefit provided for in § 7. Article 195 of the Federal Constitution, as a very important instrument for boosting the third sector, fostering increasing the participation of society in the promotion of social welfare, since it provides that the charities of social assistance instead to collect funds to the public coffers, instead direct those values directly to the expansion and qualification of their own health care activities.

Keywords: Tax Immunity. Third Sector. Charitable Entities of Social Assistance. Social Contributions. Social Security.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 AS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	10
2.1 O Contexto Sócio-político e o Surgimento do Terceiro Setor.....	10
2.2 O Enquadramento como Entidade Beneficente de Assistência Social	19
2.2.1 A diferença entre entidade beneficente e entidade filantrópica	20
2.2.2 Os requisitos para a certificação como entidade beneficente	22
3 O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	31
3.1 Evolução Histórica dos Sistemas de Proteção Social	31
3.2 Conceito e Objetivo da Seguridade Social.....	33
3.3 Princípios Constitucionais da Seguridade.....	34
3.3.1 Universalidade da cobertura e do atendimento	35
3.3.2 Uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais	36
3.3.3 Seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços.....	37
3.3.4 Irredutibilidade do valor dos benefícios.....	38
3.3.5 Diversidade da base de financiamento	39
3.3.6 Equidade na forma de participação no custeio	40
3.3.7 Caráter democrático e descentralizado da administração	41
3.4 Formas de Financiamento da Seguridade Social	42
3.4.1 Contribuição sobre a folha de pagamento	43
3.4.2 Contribuição em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho	45
3.4.3 Contribuição sobre a receita e o faturamento	46
3.4.4 Contribuição sobre o lucro	48
4 A IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	50
4.1 Noções Gerais sobre Competência Tributária	50
4.2 Limitações ao Poder de Tributar	53
4.3 A Efetivação do Benefício Fiscal.....	60
4.3.1 Natureza jurídica do benefício	61
4.3.2 Espécie normativa competente para estabelecer os requisitos	64
4.3.3 Os requisitos que devem ser observados.....	68
5 CONCLUSÃO	72
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

1 INTRODUÇÃO

As entidades beneficentes de assistência social exercem, desde muito tempo, um papel de extrema importância nas mais diversas sociedades pelo mundo. Atuam de forma complementar aos serviços estatais. É assim em razão da escassez orçamentária dos entes políticos, o que restringe o exercício da função social de prover aos cidadãos tudo aquilo considerado como o mínimo para que se tenha uma existência digna.

Além disso, essas entidades podem ser consideradas como a externalização do aspecto humanitário dos homens, tendo em vista que são entidades formadas por setores da sociedade, que, sem qualquer finalidade lucrativa, se comprometem com a busca pela promoção do bem-estar social, provendo aos necessitados condições de terem uma vida digna.

Reconhecendo esses fatores, a Constituição de diversos Estados passou a estabelecer benefícios para essas entidades, visando não somente compensá-las pela relevante atuação social, mas também com vistas a fomentar todos os setores da sociedade, aflorando neles o sentimento humanitário que, por muito tempo, viu-se adormecido. A Constituição brasileira de 1988 não foi diferente.

O § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, prevê que as entidades beneficentes de assistência social são “isentas” das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

Em que pese o preceito constitucional seja categórico em firmar o benefício fiscal às entidades beneficentes de assistência social, muitas variáveis contribuem para que a efetivação desse benefício seja um tanto quanto problemática. Foi justamente essa situação delicada que instigou o estudo do tema. Conseqüentemente, o presente trabalho explorará as divergências doutrinárias existentes em relação a essas variáveis, buscando, ao final, minimizá-las ao máximo, com o objetivo de proporcionar que a efetivação do benefício seja alcançada mais facilmente, uma vez que representa um importante mecanismo de incentivo à atuação assistencial da sociedade.

O trabalho desenvolveu-se em três capítulos. O primeiro abordou especificamente assuntos relacionados às entidades beneficentes de assistência social, buscando contextualizar o momento sócio-político em que se deu o surgimento e o desenvolvimento do Terceiro Setor, bem como esclarecer de qual

maneira se dá o enquadramento de uma entidade como beneficente de assistência social.

Para tanto, fez-se um levantamento histórico de todas as concepções de atuação estatal, desde o Estado Medieval até o atual Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*), demonstrando as principais características e os fatores que propiciaram o declínio e a superação de cada concepção, inclusive os motivos que justificam a concessão do benefício.

Quanto ao enquadramento das entidades como beneficente de assistência social, o trabalho abordou, primeiramente, a diferenciação entre uma entidade beneficente e uma entidade filantrópica, esclarecendo que toda entidade filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica. Em seguida, analisou pontualmente os requisitos exigidos pela Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, para a certificação das entidades atuantes na área da saúde, da previdência social e da assistência social propriamente dita.

O segundo capítulo foi reservado ao estudo do financiamento da Seguridade Social, tendo em vista que o benefício fiscal em apreço, ao ser efetivado, desonera as entidades enquadradas como beneficentes de assistência social do recolhimento das contribuições sociais destinadas ao seu financiamento. Abordou-se a evolução histórica dos sistemas de proteção social, o conceito e o objetivo da Seguridade Social, os princípios norteadores do sistema e as contribuições que correspondem no financiamento direto da atuação assistencial. Cuidou-se de estudar apenas as contribuições sociais a cargo das empresas, uma vez que as entidades beneficentes de assistência social são equiparadas às empresas pela Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991. Deste modo, o benefício fiscal do § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, alcança apenas as contribuições a cargo das empresa, tornando-se irrelevante, para o fim do presente trabalho, a análise das demais contribuições sociais que compõem o financiamento direto da Seguridade Social.

O terceiro e último capítulo cuidou da análise da imunidade em relação às contribuições sociais. Delineou, inicialmente, noções gerais acerca do poder de tributar e as suas limitações, especialmente a imunidade e a isenção. Para tanto, analisou, de modo superficial, o procedimento tributário. Ato contínuo, o trabalho abordou um dos assuntos mais tormentos em relação ao tema da pesquisa, qual seja, a efetivação do benefício fiscal. Para alcançar a conclusão de que a efetivação

dar-se-á somente com a observância dos requisitos elencados no artigo 14, do Código Tributário Nacional, foi preciso passar pelo estudo da natureza jurídica do benefício e de qual a legislação competente para estabelecer os requisitos, se simples lei ordinário ou se trata-se de uma matéria reservada à lei complementar.

2 AS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

O primeiro capítulo do presente trabalho destina-se à análise das entidades beneficentes de assistência social, tendo em vista que são elas as destinatárias do benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal. Buscar-se-á, neste cenário, contextualizar o momento sócio-político que proporcionou o surgimento e desenvolvimento do Terceiro Setor, bem como esclarecer como se dá o enquadramento de uma entidade como beneficente de assistência social.

2.1 O Contexto Sócio-político e o Surgimento do Terceiro Setor

Estabelecer o exato momento de surgimento do Terceiro Setor é algo desafiador. É assim porque o Terceiro Setor não pode ser encarado apenas como um conjunto de entidades que têm como objetivo comum a promoção do bem estar social em regime de complementariedade ao Estado. Deve-se também, e assim será, analisá-lo como um fenômeno sócio-político, dada as diversas repercussões que o seu desenvolvimento promoveu nas atividades sociais do Estado. Portanto, o seu surgimento não é um evento cuja ocorrência está sujeita à exatidão da história.

Neste sentido, ultrajante seria desafiar-se na busca do contexto sócio-político que favoreceu o surgimento e desenvolvimento do Terceiro Setor, sem mergulhar em um breve estudo sobre a evolução histórica pela qual as ideologias de concepção estatal passaram desde o momento em que a sociedade organizada conquistou o *status* de ente político soberano.

Leandro Marins de Souza ressalta que:

Quando se fala em Terceiro Setor – e o que ora se diz será objeto de análise específica em tópicos posteriores – logo se deve traçar cotejo analítico com a atividade estatal. Isso porque a atividade desenvolvida pelo Terceiro Setor, por suas características e *locus* de atuação, deve ser considerada *complementar* à atividade estatal. É inafastável, portanto, que se faça breve análise evolutiva da relação entre Estado e sociedade e da própria intervenção estatal na sociedade, com o fito de localizar o desenvolvimento do Terceiro Setor no âmbito das, ou complementarmente às (para evitar confusão), atividades do Estado¹.

Em complemento, o mesmo autor assegura que:

¹ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p.53.

[...] o desenvolvimento do Terceiro Setor tem estreita relação com a evolução das doutrinas sobre as funções do Estado e sua aplicação nos campos legislativo e, sobretudo, prático. À medida que o Estado vai alterando suas formas de atuação junto à sociedade, reduzindo ou aumentando sua intervenção, o campo para desenvolvimento das ações do Terceiro Setor sofre influência².

Entretanto, antes de adentrarmos à análise da imensidão histórica que se apresenta a evolução ideológica do Estado, necessário se faz, como bem destacado por José Eduardo Sabo Paes, adiantarmos que:

Até recentemente, a ordem sociopolítica compreendia apenas dois setores, o público e o privado, tradicionalmente bem distintos um do outro, tanto no que refere às suas características, como à personalidade. De um lado ficava o Estado, a Administração Pública, a sociedade; do outro, o Mercado, a iniciativa particular e os indivíduos³.

Ainda sobre a ordem sócio-política, Paes afirma que:

[...] junto com o Estado (Primeiro Setor) e com o Mercado (Segundo Setor), identifica-se a existência de um Terceiro Setor, mobilizador de um grande volume de recursos humanos e materiais para impulsionar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social, setor no qual se inserem as sociedades civis sem fins lucrativos, as associações civis e as fundações de direito privado, todas entidades beneficentes de interesse social⁴.

Apesar de o que estar sendo buscado é a evolução histórica das ideologias de atuação estatal, e não a origem e os motivos de formação do Estado, oportuno se mostram os esclarecimentos preliminares feitos por Dalmo de Abreu Dallari, ao enfrentar este assunto. Vejamos:

A denominação *Estado* (do latim *status* = estar firme), significando situação permanente de convivência e ligada à sociedade política, aparece pela primeira vez em 'O Príncipe' de MAQUIAVEL, escrito em 1513, passando a ser usada pelos italianos sempre ligada ao nome de uma cidade independente, como, por exemplo, *stato di Firenze*. Durante os séculos XVI e XVII a expressão foi sendo admitida em escritos franceses, ingleses e alemães. Na Espanha, até o século XVIII, aplicava-se também a denominação de *estados* a grandes propriedades rurais de domínio particular, cujos proprietários tinham poder jurisdicional. De qualquer forma, é certo que o nome *Estado*, indicando uma sociedade política, só apareceu

² SOUZA, op.cit. p.75.

³ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social : aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** – 7. ed. – São Paulo: Forense, 2010, p.129.

⁴ PAES, op.cit. p.134.

no século XVI, e este é um dos argumentos para alguns autores que não admitem a existência do Estado antes do século XVII. Para eles, entretanto, sua tese não se reduz a uma questão de nome, sendo mais importante o argumento de que o nome Estado só pode ser aplicado com propriedade à *sociedade política dotada de certas características* bem definidas. A maioria dos autores, no entanto, admitindo que a sociedade ora denominada Estado é, na sua essência, igual à que existiu anteriormente, embora com nomes diversos, dá essa designação a *todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram as regras de convivência de seus membros*⁵.

Inegável, portanto, que independente das circunstâncias ensejadoras, a formação do Estado como ente político se deu pela união de homens com objetivos alinhados, em uma sociedade caracterizada pela existência de regras de convivência, ainda que informais e rudimentares. Deveras, o Estado é pontualmente conceituado por Marcus Cláudio Acquaviva como a “sociedade civil politicamente soberana e internacionalmente reconhecida, tendo por objetivo o bem comum aos indivíduos e comunidades sob seu império”⁶.

Não obstante às sociedades existentes nas épocas mais arcaicas da história, como o *Estado antigo*, caracterizado pela confusão institucional entre família e religião, algo inerente às civilizações do Oriente e do Mediterrâneo, o *Estado medieval* será utilizado como destino inicial do itinerário histórico pela linha evolutiva das ideologias de concepção estatal. Isso porque, a extraordinária instabilidade social e política desse período contribuiu e muito para a formação de um Estado com características de sociedade política soberana.

Os diversos conflitos gerados pela ausência de hierarquia definida entre os poderes do Imperador e os poderes dos senhores feudais, sobretudo em relação à imposição de tributação sobre as propriedades, somados às constantes invasões bárbaras, excitaram a instituição de um ente político soberano, capaz de sobrepor-se à vontade de todos e responsável pela manutenção da vida e da ordem social dentro de uma unidade territorial. Estavam lançadas as bases do *Estado moderno*, que segundo apontado por alguns autores, foram consolidadas pelos Tratados de Paz de Westfália⁷.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p.59.

⁶ ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. – 3. ed. – Barueri, SP: Manole, 2010, p.12-13.

⁷ Conjunto de tratados celebrados pelos países europeus envolvidos na Guerra dos Trinta Anos, formalizando acordos de paz e documentando a “existência de um novo tipo de Estado, com a característica básica de unidade territorial dotada de um poder soberano”. (DALLARI, op.cit. p.78).

Dalmo de Abreu Dallari nos apresenta as principais características do *Estado medieval*, atribuindo como causa da criação do *Estado moderno*, a permanente instabilidade da sociedade política medieval. *In verbis*:

Conjugados os três fatores que acabamos de analisar, o cristianismo, a invasão dos bárbaros e o feudalismo, resulta a caracterização do Estado Medieval, mais como aspiração do que como realidade: um poder superior, exercido pelo Imperador, com uma infinita pluralidade de poderes menores, sem hierarquia definida; uma incontável multiplicidade de ordens jurídicas, compreendendo a ordem imperial, a ordem eclesiástica, o direito das monarquias inferiores, um direito comunal que se desenvolveu extraordinariamente, as ordenações dos feudos e as regras estabelecidas no fim da Idade Média pelas corporações de ofícios. Esse quadro, como é fácil de compreender, era causa e consequência de uma permanente instabilidade política, econômica e social, gerando uma intensa necessidade de ordem e de autoridade, que seria o germe da criação do Estado Moderno⁸.

Leandro Marins de Souza também aponta a instabilidade existente no *Estado medieval* como elemento que propiciou a estruturação do *Estado moderno*. Vejamos:

A instabilidade criada pelo *Estado Medieval*, por assim dizer, propiciou que as aspirações por um sistema organizacional cuja característica principal fosse a unidade se consagrasse, constituindo-se definitiva o chamado *Estado Moderno* e suas notas de *soberania* e *territorialidade*⁹.

A insurgência em face de uma época de intensa desordem e instabilidade social, política e econômica, fez com que o novo modelo de Estado (*Estado moderno*) adotasse características extremamente absolutistas. Assim, o Estado tomou um viés de intensa valorização da propriedade e intervenção do ente político nas relações sociais. Por isso, severas críticas foram lançadas em sua direção, desde o momento de sua formação.

Leandro Marins de Souza aponta que:

[...] desde a sua instituição o *Estado Moderno* passou a ser alvo de críticas no sentido de apresentar-se como um limitador das liberdades e individualidade dos cidadãos, por sua condição de interventor na sociedade, sobretudo por adotar, em seu início, características absolutistas¹⁰.

⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. p.77.

⁹ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.. p.54.

¹⁰ SOUZA, op.cit. p.55.

Paulo Bonavides, fazendo uma análise da ideologia liberal do Estado, que, desde já, esclarecimentos que sucedeu ao *Estado moderno*, é enfático em afirmar que o poder estatal sempre foi o fantasma que atemorizou o indivíduo e o maior inimigo do direito à liberdade. Vejamos:

Na doutrina do liberalismo, o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como o maior inimigo da liberdade¹¹.

Portanto, em resposta a esse contexto de intensa supremacia dos ideais absolutistas, e das condições de submissão do povo às vontades do ente político, surge-se a doutrina liberalista, que, nas palavras de Leandro Marins de Souza, surge “com o intuito de encontrar forma de limitação do poder atribuído ao *Estado* na concepção do *Estado moderno*”¹².

As insurgências da burguesia francesas ao regime absolutista monárquico fizeram com que as objeções ao *Estado moderno* ganhassem contornos de uma ruptura institucional. A partir principalmente da Revolução Francesa (1789), a concepção de intervenção do Estado na vida social foi drasticamente invertida. Enquanto num primeiro momento tinha-se uma atuação constante e absoluta, caracterizada pela concepção absolutista de Estado, após o surgimento dos ideais liberalistas, o ente político foi colocado em uma posição “marginalizada” da vida social. Coube a ele, neste contexto, tão somente a manutenção da ordem social e a proteção contra ameaças externas.

Segundo Dalmo de Abreu Dallari:

[...] o Estado liberal, resultante da ascensão política da burguesia, organizou-se de maneira a ser o mais fraco possível, caracterizando-se como o *Estado mínimo* ou o *Estado-polícia*, com funções restritas quase que à mera vigilância da ordem social e à proteção contra ameaças externas¹³.

No mesmo sentido, Leandro Marins de Souza ressalta que o *Estado liberal* tem no “estado mínimo” uma de suas principais características, justamente

¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. – 6. ed. – São Paulo: Malheiros, 1996, p.40.

¹² SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.56.

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. p.273.

pelos motivos que ensejaram a sua formação, ou seja, a insurgência em relação ao regime absolutista do *Estado moderno*. Vejamos:

A característica principal do *Estado Liberal de Direito*, originária exatamente do motivo pela qual se fez instituir – qual seja a insurgência contra interferência estatal nas liberdades individuais –, é exatamente a pugna pela omissão do Estado quanto aos problemas sociais e econômicos, repercutindo na não-intervenção do Estado no domínio econômico como forma de *salvar a liberdade* dos cidadãos. Instaurou-se, portanto, o *Estado mínimo*, orientado por funções restritas de vigilância. “Aceitava-se o Estado somente na figura de guardião”, outorgando aos particulares e às regras de mercado a liberdade tão almejada¹⁴.

Entretanto, Dallari, ao analisar os reflexos sociais positivos e negativos que resultaram da formação e desenvolvimento da concepção liberal de Estado, faz uma abordagem crítica em relação às condições que promoveram a superação do *Estado liberal*. Vejamos:

O Estado Liberal, com um mínimo de interferência na vida social, trouxe, de início, alguns inegáveis benefícios: houve um progresso econômico acentuado, criando-se as condições para a revolução industrial; o indivíduo foi valorizado, despertando-se a consciência para a importância da liberdade humana; desenvolveram-se as *técnicas de poder*, surgindo e impondo-se a ideia do *poder legal* em lugar do *poder pessoal*. Mas, sem sentido contrário, o Estado liberal criou as condições para sua própria superação. Em primeiro lugar, a valorização do indivíduo chegou ao *ultraindividualismo*, que ignorou a natureza associativa do homem e deu margem a um comportamento egoísta, altamente vantajoso para os mais hábeis, mais audaciosos ou menos escrupulosos. Ao lado disso, a concepção individualista da liberdade, impedindo o Estado de proteger os menos afortunados, foi a causa de uma crescente injustiça social, pois, concedendo-se a todos o *direito* de ser livre, não se assegurando a ninguém o *poder* de ser livre. Na verdade, sob pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade, o que se assegurou foi uma situação de privilégios para os que eram economicamente fortes. E, como aconteceu sempre que os valores econômicos são colocados acima de todos os demais, homens medíocres, sem nenhuma formação humanística e apenas preocupados como o rápido aumento de suas riquezas, passam a ter o domínio da Sociedade¹⁵.

Portanto, ainda que os ideais liberalistas tenham trazido alguns resultados válidos frente ao regime absolutista anterior, cumpre esclarecer que os reflexos sociais negativos produzidos pelo *Estado liberal* foram preponderantes, contribuindo, e muito, para a sua superação.

¹⁴ SOUZA, loc.cit.

¹⁵ DALLARI, loc.cit.

Do mesmo modo que a nova concepção estatal colocou o ente político em uma situação “marginalizada” em relação às questões sociais, os indivíduos menos afortunados foram colocados em condições de igual submissão daquela vivenciada no *Estado moderno*. Entretanto, a diferença entre os regimes recai sobre o ponto de vista do qual se origina a submissão, uma vez que a condição submissa agora – na concepção liberal – é em relação à própria sociedade, e não mais em relação ao Estado – como era na concepção moderna.

Neste sentido, Leandro Marins de Souza afirma que:

[...] a concepção liberal de Estado de Direito sofreu profundas deformações que culminaram na sua atualização e evolução. Estas alterações se deram principalmente pela colisão proporcionada pelo próprio ideal do Estado Liberal de Direito. Isto porque a forma como era proposto este ideal impedia na consideração do Direito como mero conjunto formal de normas, repercutindo em uma teoria legalista pura afastada de qualquer compromisso social¹⁶.

O *Estado liberal*, em resumo, originou-se da insurgência da burguesia em face do absolutismo monárquico, trazendo, assim, um emareado de normas jurídicas que estabeleciam a liberdade do indivíduo frente ao poderio estatal. Entretanto, a doutrina liberalista esqueceu-se, de propósito ou não, de prever medidas capazes para concretizar a todos o direito à liberdade. Por sua vez, a liberdade – elemento principal dessa concepção – era vista apenas como uma situação abstrata, uma liberdade formal, garantida somente àqueles que possuíam condições econômicas para sobrepor-se aos demais. Portanto, o *poder de ser livre* era condicionado ao poderio econômico.

Diante deste cenário, houve a necessidade de uma maior intervenção do Estado na sociedade. No entanto, não havia mais espaço para um intervencionismo com características absolutistas, como evidenciado no *Estado moderno*. Seria necessário um intervencionismo direcionado exclusivamente a garantir a consecução de um “estado material de direito”, em que todos os cidadãos, pouco importando suas condições econômicas, tinham o *direito* e o *poder* de serem livres.

Paulo Bonavides ressalta pontualmente os reflexos sociais que propiciaram a superação do *Estado liberal* e a necessidade da concretização de um novo conceito de liberdade. Vejamos:

¹⁶ SOUZA, loc.cit.

Expunha, no domínio econômico, os fracos à sanha dos poderosos. O triste capítulo da primeira fase da Revolução Industrial, de que foi palco o Ocidente, evidencia, com a liberdade do contrato, a desumana espoliação do trabalho, o doloroso emprego de métodos brutais de exploração econômica, a que nem a servidão medieval se poderia, com justiça, equiparar. Em face das doutrinas que na prática levavam, como levaram, em nosso século, ao inteiro esmagamento da liberdade formal, com a atroz supressão da personalidade, viram-se a Sociologia e a Filosofia do liberalismo burguês compelidas a uma correção conceitual imediata da liberdade, um compromisso ideológico, um meio-termo doutrinário, que é este que vai sendo paulatinamente enxertado no corpo das Constituições Democráticas¹⁷.

Uma nova concepção de Estado começou a se concretizar no final da Primeira Guerra Mundial (1914-1918), com a Constituição Mexicana de 1917 e com a Constituição de Weimar, da Alemanha, em 1919.

Esse novo modelo – chamado de *Estado social* – preocupou-se em afirmar os direitos sociais e promover uma integração social, como bem destacado por Leandro Marins de Souza.

[...] como evolução da concepção de *Estado Liberal de Direito*, justamente em resposta às injustiças perpetradas por este ideal e impulsionado pelos constantes movimentos sociais ocorridos, surge o chamado *Estado Social de Direito*. Caracteriza-se pela ruptura sistemática promovida nos ideais da concepção liberalista de *Estado de Direito*, atribuindo-lhe a noção de integração social e transformando-a em Estado material de Direito. Deixa-se de lado a condição de *Estado Legal* para, integrando e buscando a realização de justiça social, materializar os anseios da comunidade e a sua participação efetiva no desenvolvimento do bem-estar social almejado através da aplicação irrenunciável do primado do Direito. O *Estado Social de Direito* conceitualmente destina-se à afirmação dos direitos sociais e à aplicação de objetivos de justiça social [...]¹⁸.

Neste mesmo sentido, Bruno Augusto Prenholato, em dissertação de mestrado publicada pela Universidade Católica de Brasília, enfatiza a forma de atuação do *Estado social*. Vejamos:

Neste contexto, diferentemente dos Estados com características absolutistas, a intervenção do Estado se faria necessária, não com relação às ingerências realizadas no âmbito das liberdades individuais. Ao contrário, a intervenção do Estado era voltada à concretização do interesse social, e o alcance de seus objetivos. O Estado Liberal cedia espaço ao Estado Social,

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. – 6. ed. – São Paulo: Malheiros, 1996. p.59.

¹⁸ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.57.

onde, mais tarde, surgiria a concepção do Estado de Bem-estar Social, ou “*welfare state*”¹⁹.

No entanto, o intervencionismo exercido pelo *Estado social* não foi suficiente para suprimir as mazelas sociais proporcionadas pela concepção liberal de Estado. Houve a necessidade de o intervencionismo ser mais ativo, sob o ponto de vista assistencial. O Estado adotou, assim, um caráter assistencialista, atuando como provedor do “mínimo existencial” à sociedade. Portanto, é no contexto do *Estado Social* que surge-se o *Estado de bem-estar social*, também chamado de *Welfare State*, *Estado providência* e *Estado assistencial*.

Oportuno, neste momento, esclarecer que os recursos orçamentários do ente político não são destinados exclusivamente ao financiamento da assistência social. São também utilizados para a manutenção da organização estrutural, custeando os gastos com o próprio Governo. Portanto, o *Estado de bem-estar social* resultou numa crise institucional ao Estado – chamada de *Crise Fiscal do Estado* –, pois as políticas assistencialistas promovem altos gastos do orçamento público.

Neste cenário, os Estados assistencialistas tiveram que adotar medidas para solucionar essa crise. O aumento da carga tributária não se mostrou suficiente para a manutenção de um orçamento capaz de garantir todos os gastos do Governo, tendo em vista que a necessidade de uma tutela social encontra-se numa constante ampliação. Portanto, foi-se preciso chamar a sociedade civil para participar, em conjunto com o Estado, na promoção da assistência social. Nascia-se ali a ideia do Terceiro Setor.

Neste sentido, bem pontual, e altamente didático, as lições de Leandro Marins de Souza. Vejamos:

O que se sabe, por assim dizer, é que os tipos de Estado fundados no assistencialismo passam a suportar ônus que superam sua capacidade de manutenção da estrutura social que está sob sua dependência. A condição de dependência da estrutura a que é subordinado o cidadão com relação às necessidades básicas sociais, mesmo que lhe seja garantia inerente outorgada pelo Estado, acaba por trazer abalos para a estrutura estatal. Abalos que advêm justamente da impossibilidade de manutenção destas providências por parte do Estado, por absoluta falta de condições. É a chamada crise fiscal do Estado. [...] Este é o contexto em que surgem os debates sobre o Terceiro Setor, que se fundamentam sobretudo numa

¹⁹ PRENHOLATO, Bruno Augusto. **A imunidade tributária como instituto de garantia e efetivação dos direitos humanos para as entidades assistenciais**. 2007. 189 F; 30 cm. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2007. Orientação: João Rezende Almeida Oliveira. p.121.

valorização e num fortalecimento da sociedade civil, representada institucionalmente pelas entidades que compõem este fenômeno social. Diante das dificuldades estatais em prover os cidadãos das mínimas condições socioeconômicas garantidas pelo *Estado Social*, e sabendo-se das mazelas decorrentes da não-intervenção absoluta do Estado, como era no *Estado Liberal*, propõe-se a participação da sociedade civil na complementação a estas necessidades, seja através dos próprios cidadãos organizados, seja através das instituições do mercado²⁰.

O Terceiro Setor, nas lições de José Eduardo Sabo Paes:

[...] é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com a finalidade daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal)²¹.

Portanto, temos que o Terceiro Setor corresponde ao setor da sociedade composto por instituições, sem fins lucrativos, que atuam na prestação da assistência social em regime de complementariedade ao Estado.

Neste sentido, imperioso afirmar que a concessão do benefício fiscal em apreço justifica-se pela própria atuação das entidades beneficentes de assistência social, tendo em vista que as contribuições sociais correspondem a umas das formas de financiamento da Seguridade Social²². Considerando que essas entidades têm como objetivo institucional a promoção da assistência social *lato sensu*, revela-se desnecessário onerá-la com o pagamento de contribuições sociais, sendo certo que os valores, ao invés de serem recolhidos aos cofres públicos e comporem o orçamento da União, serão direcionados para a ampliação e qualificação dos serviços assistenciais prestados por essas entidades.

2.2 O Enquadramento como Entidade Beneficente de Assistência Social

Após identificarmos o contexto sócio-político em que se deu o desenvolvimento do Terceiro Setor, imprescindível que o presente trabalho de pesquisa seja direcionado ao estudo do enquadramento das entidades como

²⁰ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.61-62.

²¹ PAES, loc.cit.

²² O assunto será abordado com mais propriedade no capítulo do financiamento do sistema de proteção.

beneficente de assistência social. Isso porque o § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, é claro em dizer que somente farão jus ao benefício as entidades beneficentes de assistência social.

2.2.1 A diferença entre entidade beneficente e entidade filantrópica

Antes de passarmos aos estudos dos requisitos objetivos que precisam ser preenchidos pelas entidades para serem certificadas como beneficentes de assistência social, mostra-se necessário esclarecer a diferença existente entre uma entidade beneficente e uma entidade filantrópica. Isso porque muitos autores confundem o conceito de filantropia com o conceito de beneficência.

Antes da Constituição de 1988, o benefício fiscal em apreço era concedido às entidades portadoras do “Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos”. Após a promulgação da atual Carta Magna, entretanto, o benefício passou a ser reservado às entidades portadoras do “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social”. Portanto, criou-se a necessidade de diferenciarmos “entidade filantrópica” de “entidade beneficente”.

Neste sentido, Leandro Paulsen, destaca que:

A imunidade alcança as entidades beneficentes, assim compreendidas aquelas que prestam atendimento aos carentes, sem finalidade de lucro. Não se faz necessário, contudo, que se trata de entidade filantrópica, assim entendida aquela que só presta serviços a pessoas carentes e que se mantém exclusivamente de doações. O conceito de entidade beneficente é mais amplo que o de entidade filantrópica, não podendo ser restringido pelo legislador ordinário. Este o entendimento do STF na ADIN 2.028²³.

Em complemento, José Eduardo Sabo Paes nos explica que:

[...] o conceito de entidade filantrópica não se confunde com o de entidade sem fins lucrativos ou beneficentes muito menos com o conceito de entidades com fins lucrativos. Entidades com fins lucrativos são aquelas que perseguem interesse próprio ou que desempenham atividades circunscritas àqueles que as integram, como sócios ou associados. Entidades sem fins lucrativos ou entidades beneficentes são aquelas que buscam interesses de outrem ou atuam em benefício de outrem que não a própria entidade ou os que a integram. Entidade filantrópica é aquela que atua em benefício de outrem com dispêndio de seu patrimônio, sem contrapartida ou em outras palavras, pelo atendimento sem ônus direto do beneficiário. Por isso, sendo entidade beneficente o gênero, pode-se concluir que toda entidade

²³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p.585.

filantrópica é beneficente, mas nem toda entidades beneficente é filantrópica²⁴.

Neste sentido, temos que “entidade filantrópica” é toda entidade que presta a assistência social de forma gratuita, através do dispêndio de seu próprio patrimônio, enquanto a “entidade beneficente” é aquela que não tem finalidade lucrativa, ou seja, é proibida apenas de proceder à cobrança das atividades por ela desempenhadas.

Para Ives Gandra da Silva Martins:

Beneficente é aquela entidade que atua em favor de outrem que não seus próprios instituidores ou dirigentes, podendo ser remunerada por seus serviços. Filantrópica é entidade com idêntico escopo, mas cuja atuação é inteiramente gratuita, ou seja, nada cobra pelos serviços que presta. O constituinte ao outorgar a “imunidade” dos impostos não falou em “filantropia”, mas em entidades beneficentes de ‘assistência social e educação’ e, ao cuidar das contribuições sociais, cuidou de entidades beneficentes e não apenas das entidades filantrópicas²⁵.

Portanto, o ponto crucial de diferenciação entre elas – entidade filantrópica e entidade beneficente – é a contraprestação dos beneficiários dos serviços. Enquanto na primeira os serviços são prestados gratuitamente, de modo que os beneficiários não estão obrigados a nenhuma contraprestação; na segunda, a gratuidade não é *conditio sine qua non* para o enquadramento da entidade.

Como equacionar, entretanto, a possibilidade de cobrança pelos serviços desempenhados e a ausência de finalidade lucrativa? Os dispositivos legais que estabelecem os requisitos para o enquadramento da entidade como beneficente – os quais serão analisados mais adiante – se preocuparam com esse paradoxo. O artigo 29, da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, exige, em seus incisos I e V, que a renda obtida pela entidade seja integralmente reinvestida em prol da consecução dos objetivos institucionais, quais sejam, a promoção da assistência social àqueles que dela necessitarem.

Neste sentido, válida são os ensinamentos de Luciano Amaro. Vejamos:

²⁴ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social : aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. – 7. ed. – São Paulo: Forense, 2010. p.695.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Filantropia e “Renúncia Fiscal”**. Filantropia.org., São Paulo, 25 de fevereiro de 2002. Disponível em: www.filantropia.org/artigos/ives_gandra.htm. Acesso em: 04 out. 2016.

Lucro é conceito afeto à noção de *empresa*, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade foi criada não para dar lucro ao seu criador, mas para atingir uma finalidade altruísta). A falta de clareza na visão desse problema (apesar de ter sido adequadamente regulado pelo CTN) gerou uma série de discussões sobre se a atuação da entidade imune teria de ser gratuita, ou sobre a possibilidade de ela auferir receita de aplicações financeiras. É claro que – como instrumento de justiça distributiva – ela pode e, frequentemente, deve cobrar por serviços ou bens que forneça, e deve aplicar sobreas de caixa; o importante é que todo o resultado aí apurado reverta em investimento ou custeio para que a entidade continue cumprindo seu objetivo institucional de educação ou de assistência social²⁶.

Portanto, as entidades beneficentes de assistência social são instituições privadas que não possuem finalidade de obtenção de lucro, reinvestindo toda a sua renda em prol da consecução de seus objetivos institucionais de promover a assistência social em regime de complementariedade ao Estado.

2.2.2 Os requisitos para a certificação como entidade beneficente

Importa frisar, desde o início, que, como já esclarecido no item anterior, antes da promulgação da Constituição de 1988, o benefício fiscal em relação às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social era destinado às entidades portadoras do “Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos”, nos termos da redação original do artigo 55, inciso II, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991²⁷.

Em que pese a redação original do artigo 55, inciso II, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, previa que o fornecimento do referido certificado seria feito pelo Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS), a Lei nº. 8.742, de 7 de dezembro de 1993, instituiu, em seu artigo 17, o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), atribuindo-lhe, no artigo 18, inciso IV, a competência para conceder atestado de registro e certificado de entidades de fins filantrópicos.

Portanto, posteriormente, em 1998, editou-se o Decreto nº. 2.536, de 06 de abril de 1998, para regulamentar a concessão e renovação do “Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos” pelo Conselho Nacional de Assistência Social

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.181.

²⁷ Art. 55. Fica isentas das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

[...]

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;

(CNAS), tendo em vista que o artigo 18, inciso IV, da Lei nº. 8.742, de 7 de dezembro de 1993, determinava que a concessão deveria observar a forma regulamentada a ser fixada.

O Decreto nº. 2.536, de 06 de abril de 1998, foi, ao longo de sua vigência, alterado pelos Decretos nº. 3.504, de 13 de junho de 2000; nº. 4.327, de 08 de agosto de 2002; nº. 4.381, de 17 de setembro de 2002; e nº. 4.499, de 04 de abril de 2002.

Em 07 de novembro de 2008, editou-se a Medida Provisória nº. 446, dispondo sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regulando os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e dando outras providências. Entretanto, o texto da referida medida foi rejeitado pelo Plenário da Câmara dos Deputados, em sessão realizada no dia 10 de fevereiro de 2009. Portanto, os requisitos e os procedimentos para concessão do “Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos” voltaram a ser regulamentados pelo Decreto nº. 2.536, de 06 de abril de 1998.

Meses após a rejeição da Medida Provisória nº. 446/2008, o Congresso Nacional aprovou e o Presidente da República sancionou a Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, que passou a dispor, em observância aos ditames constitucionais, sobre os requisitos e os procedimentos para concessão do “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social”.

Com a entrada em vigor da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, o Decreto nº. 2.536, de 06 de abril de 1998 – que regulamentava a concessão do “Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos”, sob a égide da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 –, foi revogado pelo Decreto nº. 7.237, de 20 de julho de 2010, que posteriormente foi revogado pelo Decreto nº. 8.242, de 23 de maio 2014.

Segundo a Receita Federal do Brasil, autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda:

A qualidade de beneficente de assistência social da entidade é certificada pelo Ministério da Assistência Social e Combate à Fome (MDS), Ministério da Saúde (MS) e Ministério da Educação (MEC), conforme sua área de atuação. Para receber a certificação a entidade deve cumprir os requisitos estabelecidos pelos artigos 3º ao 20º da Lei nº 12.101/2009²⁸.

²⁸ Disponível em: www.idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencao-de-contribuicoes-sociais. Acesso em: 04 out. 2016.

Portanto, atualmente, para que a entidade seja certificada como entidade beneficente de assistência social, é preciso o preenchimento dos requisitos previstos na citada Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, e o seu procedimento tal como regulamentado pelo Decreto nº. 8.242, de 23 de maio de 2014.

2.2.2.1 Requisitos comuns a todas as entidades

Ultrapassada as noções introdutórias acerca da evolução legislativa dos diplomas jurídicos que estabelecem os requisitos para a certificação como entidade beneficente de assistência social, o presente trabalho de pesquisa concentrará seus estudos na análise dos requisitos exigidos pela Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009.

A teor do disposto nos artigos 1º. e 2º., do referido caderno legal, tem-se, como disposições preliminares – que também podem ser chamadas de disposições gerais, em razão de serem disposições comuns a todas as entidades que buscam a certificação –, que somente farão jus à certificação as entidades que (i) sejam constituídas na forma de pessoa jurídica de direito privado; (ii) sejam reconhecidas como entidades com finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação; (iii) atuem sem nenhuma finalidade lucrativa²⁹; (iv) observem o *princípio da universalidade* do atendimento³⁰; e (v) atendam aos demais requisitos exigidos pela Lei 12.101/2009.

Para a certificação, ou renovação do certificado, a entidade deverá, em observância ao artigo 3º., demonstrar, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV do Capítulo II, da Lei 12.101/2009, de acordo com a respectiva área de atuação, bem como que seja constituída na forma de pessoa jurídica de direito privado e preveja, em seus atos constitutivos, que, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente da entidade será destinado a alguma entidade sem fins lucrativos congênera ou a alguma entidade pública.

²⁹ Neste sentido, importante as ponderações realizadas acerca da diferença entre entidade beneficente e entidade filantrópica.

³⁰ Os atendimentos realizados por essas entidades devem ser direcionados e disponibilizados para toda a coletividade, e não apenas aos seus associados ou a determinada categoria profissional.

Além disso, importa destacar que o “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social” será concedido a entidades de três áreas de atuação: saúde, educação e assistência social propriamente dita. Neste sentido, o artigo 21, da Lei 12.101/2009, prevê que a análise e a decisão dos requerimentos de concessão, ou renovação, do referido certificado estão incluídas no âmbito de atribuição do (i) Ministério da Saúde (MS), em relação às entidades atuantes na área da saúde; (ii) Ministério da Educação (MEC), em relação às entidades atuantes na área da educação; e (iii) Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), em relação às entidades atuantes na área da assistência social propriamente dita.

2.2.2.2 Requisitos específicos

Além dos requisitos comuns previstos nos artigos 1º., 2º., e 3º., a Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, preocupou-se em estabelecer requisitos específicos para cada área de atuação. A Seção I, do Capítulo II, estabelece os requisitos que devem ser observados pelas entidades atuantes na área da saúde; a Seção II, por sua vez, estabelece os requisitos das entidades atuantes na área da educação; e por fim, a Seção III estabelece os requisitos que devem ser observados pelas entidades atuantes na área da assistência social propriamente dita.

2.2.2.2.1 Entidades atuantes na área da saúde

Nos termos do artigo 4º., da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, as entidades que atuarem na área da saúde farão jus ao “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social” quando (i) celebrarem contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do Sistema Único de Saúde (SUS); (ii) ofertarem a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento); e (iii) comprovarem, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.

Entre os requisitos exigidos pelo artigo 4º., aquele que mais externaliza os reflexos positivos da atuação dessas entidades é o direcionamento de 60% (sessenta por cento) de seus atendimentos aos usuários do Sistema Único de

Saúde. Isso porque a realidade vivenciada pelo Brasil em termos de saúde pública é dramática. Os hospitais públicos não possuem infraestrutura mínima para realizarem atendimentos de qualidade, muito embora a tabela de pagamento dos serviços pelo SUS esteja, já há muitos anos, em descompasso com a realidade econômica do País. Deste modo, um percentual elevado de todos os procedimentos realizados pelas entidades aos usuários do Sistema Único de Saúde não são remunerados de forma equitativa.

Não obstante, para o atendimento do percentual mínimo de 60% (sessenta por cento) dos serviços ofertados ao SUS, o § 1º. autoriza que os serviços sejam computados de forma individualizada ou em conjunto, somado todos os estabelecimentos de saúde pertencentes a uma mesma pessoa jurídica de direito privado. Além disso, o § 2º. prevê a possibilidade de incluir os estabelecimentos de saúde vinculados à pessoa jurídica por força de um contrato de gestão.

Entretanto, caso não haja interesse do gestor local do SUS na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade, ou de a contratação ser abaixo do percentual mínimo exigido pelo inciso II do artigo 4º., a entidade, a teor do disposto no artigo 8º., da Lei 12.101/2009, suprirá essa exigência através da demonstração da aplicação de sua receita em serviços gratuitos na área da saúde, em percentual correspondente a (i) 20% (vinte por cento), quando não houver interesse na contratação, ou se o percentual de prestação for inferior a 30% (trinta por cento); (ii) 10% (dez por cento), se o percentual de prestação for igual ou superior a 30% (trinta por cento) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou (iii) 5% (cinco por cento), se o percentual de prestação for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento).

Outra externalidade positiva evidenciada pela Lei 12.101/2009 na área da saúde é a possibilidade de estabelecimentos de saúde reconhecidos como de excelência serem certificados como entidades beneficentes de assistência social quando, a teor do disposto no seu artigo 11, realizarem projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS³¹, através da celebração de ajuste com a União, por intermédio do Ministério da Saúde.

³¹ O desenvolvimento institucional do SUS poderá ser nas áreas de (i) estudos de avaliação e incorporação de tecnologias; (ii) capacitação de recursos humanos; (iii) pesquisas de interesse público em saúde; ou (iv) desenvolvimento de técnicas e operação de gestão em serviços de saúde.

2.2.2.2 Entidades atuantes na área da educação

Nos termos dos artigos 13 e 13-A, da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, as entidades atuantes na área da educação básica, regular e presencial, bem como as atuantes na área da educação superior e que aderirem ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), na forma do *caput* do artigo 11, da Lei nº. 11.096, de 13 de janeiro de 2005, serão certificados como “entidades beneficentes de assistência social” quando (i) demonstrarem sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214, da Constituição Federal³²; (ii) atenderem a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e (iii) concederem anualmente bolsas de estudo na proporção de 01 (uma) bolsa de estudo integral para cada 05 (cinco) alunos pagantes.

Por outro lado, a teor do disposto no artigo 13-B, da mesma Lei, as entidades atuantes na área da educação superior e que não aderirem ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), na forma do artigo 10, da Lei nº. 11.096, de 13 de janeiro de 2005, serão certificadas quando (i) demonstrarem sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214, da Constituição Federal; (ii) atenderem a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e (iii) concederem anualmente bolsas de estudo na proporção de 01 (uma) bolsa de estudo integral para cada 04 (quatro) alunos pagantes.

Para o cumprimento da proporção mínima exigida pelo inciso III, do *caput* do artigo 13, e pelo inciso II, do *caput* do artigo 13-B, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, resguardando, no mínimo, 01 (uma) bolsa integral para cada 09 (nove) alunos pagantes e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) para completar o número mínimo exigido.

³² Art. 214. CF. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

I- erradicação do analfabetismo;

II- universalidade do atendimento escolar;

III- melhoria da qualidade de ensino;

IV- formação para o trabalho;

V- promoção humanística, científica e tecnológica do País;

VI- estabelecimento de metas de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

À entidade será facultado, ainda, substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo por benefícios – transporte, uniforme, material didático, moradia, alimentação e outros benefícios, ações e serviços definidos em ato do Ministério de Estado da Educação – concedidos a alunos cuja renda *per capita* familiar não exceda o valor mensal de um salário mínimo e meio.

Em relação às entidades atuantes na área da educação básica, regular e presencial, bem como às que atuarem na área da educação superior e que não aderirem ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), o cumprimento do percentual de 25% (vinte e cinco por cento) de benefícios concedidos a alunos cuja renda *per capita* familiar não exceda o valor mensal de um salário mínimo e meio pode se dar através de projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral³³, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação.

A teor do disposto no artigo 13-C, são considerados alunos pagantes o total de alunos que não possuem bolsas de estudo integrais. Por sua vez, o artigo 14 estabelece que a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de materiais didáticos.

Os alunos que serão beneficiados pelas exigências estabelecidas na Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, serão pré-selecionados em observância ao perfil socioeconômico³⁴ e, cumulativamente, por outros critérios estabelecidos pelo Ministério da Educação.

2.2.2.2.3 Entidades atuantes na área da assistência social propriamente dita

Nos termos dos artigos 18 e 19, da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, as entidades atuantes na área da assistência social propriamente dita farão jus ao “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social” quando (i)

³³ § 6º do artigo 13, da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Considera-se, para fins do disposto nos §§ 3º. e 4º., educação básica em tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação.

³⁴ Art. 14, da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009. [...]

§ 1º. A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de 1 1/2 (um e meio) salário mínimo.

§ 2º. A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos.

prestarem serviços ou realizarem ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observando a Lei nº. 8.742, de 07 de dezembro de 1993³⁵; (ii) estarem inscritas no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal³⁶, conforme o caso, nos termos do artigo 9º., da Lei nº. 8.742, de 07 de dezembro de 1993; e (iii) integrarem o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do artigo 19, da Lei 8.742, de 07 de dezembro de 1993.

Causa certa estranheza quando se confronta o conceito de entidade de assistência social trazido pelo § 1º. do artigo 18 com a exigência de que a prestação dos serviços ou realização das ações socioassistenciais sejam de forma gratuita. Isso porque, segundo esse dispositivo, as entidades de assistência social são aquelas que prestam atendimento e assessoramento assistencial sem fins lucrativo.

Neste sentido, natural reportarmo-nos à diferenciação entre entidade filantrópica e entidade beneficente³⁷.

Em dissertação de mestrado publicada pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Cristiane Fátima Grano Haik aborda a contradição entre os dispositivos. Vejamos:

Retomando as premissas traçadas no tópico que abordou a gratuidade na prestação dos serviços (ao traçar os parâmetros para se conceituar o quem a ser “beneficente”), devemos ter em mente que, considerando ser a assistência, dentro da seguridade social, área de atuação destinada ao amparo dos carentes, a gratuidade de serviços a estes é algo desejável, sob pena de desvirtuamento dos ditames constitucionais sobre o tema da seguridade social. Contudo, a cobrança dos serviços aos que possuam condições para tanto é algo totalmente aceitável e até desejável, haja vista trazer à instituição o ingresso de recursos capazes de incrementar e melhorar suas atividades³⁸.

³⁵ Dispõe sobre a Assistência Social e dá outras providências.

³⁶ Quando a entidade atuar em mais de um Município ou Estado ou em quaisquer destes e no Distrito Federal, a teor do disposto no § 1º. do artigo 19, da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009, deverá ela inscrever suas atividades no Conselho de Assistência Social do respectivo Município de atuação ou do Distrito Federal, mediante a apresentação de seu plano ou relatório de atividades e do comprovante de inscrição no Conselho de sua sede ou de onde desenvolva suas principais atividades. Entretanto, quando não houver Conselho de Assistência Social no Município, o § 2º. do mesmo dispositivo determina que a entidade deverá se inscrever nos respectivos Conselhos Estaduais.

³⁷ Assunto tratado no item 2.2.1.

³⁸ HAIK, Cristiane Fátima Grano. **A imunidade de contribuições para seguridade social das entidades beneficentes de assistência social**. 2011. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Orientação: Prof. Dr. Miguel Horvath Júnior. p.80.

Portanto, espera-se que as entidades de assistência social atuem, em regra, em observância à lógica das entidades filantrópicas, prestando seus serviços assistenciais de forma gratuita, sem exigir qualquer contraprestação. Entretanto, não há o desvirtuamento da entidade caso haja a exigência de alguma contraprestação daqueles que possuem abastadas condições financeiras de pagar, caso em que atuará em observância à lógica das entidades beneficentes. A cobrança daqueles que possuem aludidas condições é algo até que positivo a contra prestação dos serviços prestados, tendo em vista que representa uma maneira de arrecadação de recursos para que a entidade potencialize suas atividades.

3 O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Após o primeiro capítulo ter abordado as entidades beneficentes de assistência social pelo fato do benefício fiscal em comento ser direcionado a elas, revela-se pertinente a análise da Seguridade Social e o seu financiamento. Isso porque a efetivação do benefício desonera essas entidades do recolhimento das contribuições sociais, que correspondem em uma das formas de financiamento do sistema de proteção social.

3.1 Evolução Histórica dos Sistemas de Proteção Social

Nunca se verificou na história uma sociedade que tenha se libertado por completo de qualquer tipo de desigualdade substancial. Isso acarretava, e ainda acarreta, na falta do necessário para sobreviver com dignidade para uma parcela da sociedade. Logo, essa parcela necessita de amparo dos demais membros da sociedade.

Neste cenário, pontua-se que, alheio a qualquer conceito legal ou doutrinário, a seguridade social pode ser definida como o conjunto de mecanismos destinados à proteção das necessidades sociais.

Antes de qualquer estatização, a proteção social era uma função reservada à caridade, na qual os membros da própria sociedade, imbuídos do sentimento de ajuda ao próximo, amparavam os necessitados e garantiam-lhes o mínimo existencial.

Embora se verificasse uma maior humanização nesta fase pré-estatal, não era possível garantir com amplitude a proteção a todos, tendo em vista que o exercício dessa assistência estava condicionado à caridade da sociedade em destinar recursos econômicos para esse fim.

Por isso, algumas organizações passaram a criar fundos próprios, destinados à proteção de determinadas categorias profissionais. Entretanto, essa proteção era restrita aos membros dessas organizações.

A proteção social passou a desvincular-se do aspecto puramente ligado à caridade dos membros da sociedade quando, em 1601, a rainha Isabel I editara, na Inglaterra, a chamada *Poor Law Act*, ou seja, a “Lei dos Pobres”. A partir desta lei, a contribuição para a assistência social passou a ser obrigação de todos

os cidadãos, de modo que essa lei é considerada como o marco inicial da assistência social no mundo.

No entanto, era preciso instrumentos protetivos mais avançados, tendo em vista os grandes reflexos sociais negativos originados pelo Estado Liberal, principalmente em relação à classe trabalhadora. Neste contexto, surgem diversas empresas seguradoras, que, com fins lucrativos, celebravam contratos consubstanciados na proteção das necessidades existenciais.

Entretanto, considerando que a proteção social promovida por essas empresas destinava-se apenas àqueles que detinham condições econômicas para o pagamento da contraprestação, houve a necessidade da criação de um seguro obrigatório, em que o Estado obrigava-se à proteção dos miseráveis economicamente. Surge-se, assim, a *Lei de Bismarck*.

Em 1883, o chanceler da Alemanha, Otto Von Bismarck, instituiu um sistema na qual, tanto o empregado quanto o empregador, eram obrigados a contribuir para o Estado, com vistas a garantir recursos econômicos suficientes para a promoção da proteção dos trabalhadores da indústria, através do seguro-doença.

Note-se que, a partir do sistema protetivo de Bismarck, a proteção social passou a ser um direito subjetivo público dos trabalhadores da indústria, de modo que, ainda que não houvessem recursos econômicos suficientes, o Estado era obrigado a garantir a prestação do seguro-doença. Diz-se, portanto, que a *Lei de Bismarck* foi o marco inicial da previdência social no mundo.

Principalmente a partir da mazela social na qual a Europa foi levada pela Segunda Guerra Mundial, ganhou-se força a ideia de que o sistema de Bismarck não poderia manter-se restrito aos trabalhadores da indústria, tampouco em garantir a proteção apenas em relação a doenças. Surge-se a ideia da Seguridade Social.

A Constituição Mexicana de 1917 foi o primeiro diploma constitucional a tratar da Seguridade Social. Após, a Seguridade Social foi também tratada em diversas convenções da Organização Internacional do Trabalho (OIT) e no sistema do *Security Act*, instituído pelos Estados Unidos da América, em 1935.

Em 1941, o Reino Unido, buscando a reconstrução pós-guerra, formou uma comissão interministerial, visando a estruturação de um plano de Seguridade Social. Essa comissão foi presidida por William Beveridge.

O chamado *Plano de Beveridge* foi apresentado e aprovado pelo Parlamento Britânico em 1942. De acordo com esse plano, o Estado deveria promover a ampla proteção social daqueles que necessitarem, não importando se são ou não trabalhadores. A *Declaração Universal dos Direitos Humanos* sedimentou, em 1948, a ideia da Seguridade Social como instrumento de ampla proteção social, inclusive considerando-a como um direito subjetivo público de todas as pessoas.

No Brasil, a primeira legislação previdenciária foi a *Lei Eloy Chaves*, que, em 1923, criou as caixas de aposentadorias e pensões para os trabalhadores das estradas de ferro. Em 26 de agosto de 1960, aprovou-se a Lei nº. 3.807, que passou a dispor sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. A partir da *LOPS*, houve a unificação de todas as legislações previdenciárias do Brasil.

A Constituição de 1988 aderiu à tendência mundial e institucionalizou a expressão “Seguridade Social”. Em 24 de julho de 1991, aprovou-se a Lei nº. 8.212, que dispôs sobre o custeio da Seguridade Social, e a Lei nº. 8.213, que dispôs sobre os benefícios previdenciários. Após essas leis, diversas outras espécies normativas foram editadas na finalidade de ampliar a proteção social no Ordenamento Jurídico brasileiro.

3.2 Conceito e Objetivo da Seguridade Social

No início do tópico anterior, conceituou-se, sem qualquer influência legal ou doutrinária, a Seguridade Social como um conjunto de mecanismos destinados à proteção das necessidades sociais. Embora seja um conceito que, de certo modo, aborde o objetivo central da Seguridade Social, é importante aperfeiçoá-lo em consonância com os preceitos constitucionais.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 193³⁹, pontua que a ordem social tem como objetivo a promoção do bem-estar e da justiça sociais. Logo em seguida, no artigo 194⁴⁰ – preceito integrante do Título VIII (Da Ordem Social) –, a Seguridade Social foi constitucionalmente conceituada como um conjunto integrado de ações e iniciativas dos Poderes Públicos e da sociedade civil,

³⁹ Art. 193. CF. “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

⁴⁰ Art. 194. *caput*. CF. “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”.

destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

A melhor doutrina, nas palavras de Fábio Zambitte Ibrahim, conceitua a Seguridade Social como:

[...] a rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuições de todos, incluindo parte dos beneficiários dos direitos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral e seus dependentes, providenciando a manutenção de um padrão mínimo de vida digna⁴¹.

Para Miguel Horvath Júnior, “a seguridade social é a forma que o Estado tem de assegurar aos cidadãos uma tutela de base que cubra suas necessidades essenciais”⁴².

Deste modo, conclui-se que a Seguridade Social é um mecanismo constitucionalmente instituído, cujo objetivo é a promoção do bem-estar e da justiça sociais, como forma de suprir as necessidades essenciais da sociedade, através de ações integradas entre os Poderes Públicos e os membros da própria sociedade, assegurando a todos os direitos à saúde, à previdência e à assistência social.

3.3 Princípios Constitucionais da Seguridade

O parágrafo único do artigo 194, da Constituição Federal, estabelece como competência do Poder Público a organização da Seguridade Social. Além disso, condiciona a atuação do Poder Público à observância de certos objetivos.

Em que pese o legislador tenha-se utilizado da palavra “objetivos”, entendem-se que as disposições elencadas nos incisos do preceito constitucional em apreço correspondem em verdadeiros princípios norteadores da Seguridade Social.

⁴¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.5.

⁴² JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010 p.111.

3.3.1 Universalidade da cobertura e do atendimento

O primeiro princípio norteador da Seguridade Social em âmbito constitucional é a *universalidade da cobertura e do atendimento*. Castro e Lazzari nos esclarecem que:

Por universalidade da cobertura entende-se que a proteção social deve alcançar todos os eventos cuja reparação seja premente, a fim de manter a subsistência de quem dela necessite. A universalidade do atendimento significa, por seu turno, a entrega das ações, prestações e serviços de seguridade social a todos os que necessitam, tanto em termos de previdência social – obedecido o princípio contributivo – como no caso da saúde e da assistência social⁴³.

Segundo a melhor doutrina, a universalidade do sistema protetivo tem de ser entendida sob os pontos de vista objetivo e subjetivo. Neste sentido, Fábio Zambitte Ibrahim afirma que:

Esse princípio possui dimensões objetivas e subjetivas, sendo a primeira voltada a alcançar todos os riscos sociais que possam gerar o estado de necessidade (universalidade de cobertura), enquanto a segunda busca tutelar toda a pessoa pertencente ao sistema protetivo (universalidade de atendimento)⁴⁴.

Na mesma linha, Ítalo Eduardo e Jeane Eduardo consignam que:

A universalidade da cobertura (universalidade objetiva) significa que a seguridade deve abranger todas as contingências sociais que geram necessidade de proteção social, tais como maternidade, velhice, doenças, acidentes, invalidez e morte. Essas contingências são supridas pelos seguintes instrumentos – os chamados benefícios previdenciários: salário-maternidade, aposentadorias diversas, auxílio-acidente, auxílio-doença, dentre outros. A universalidade do atendimento (universalidade subjetiva) significa dizer que todas as pessoas serão indistintamente acolhidas pela Seguridade Social⁴⁵.

Portanto, o aspecto objetivo refere-se à universalidade da cobertura, o que significa dizer que a Seguridade Social deve ser organizada de modo a garantir

⁴³ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. – 16.ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2014. p.89.

⁴⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.66-67.

⁴⁵ EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de direito previdenciário**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p.21.

o amparo de toda e qualquer circunstância da vida que tenha o condão de levar alguém a situações de necessidade substancial.

Doutro modo, o aspecto subjetivo refere-se aos indivíduos que devem ser amparados pela proteção desse sistema. Considerando que o objetivo da Seguridade Social é a promoção do bem-estar e da justiça social, tem-se que toda e qualquer pessoa tem o direito subjetivo público de receber proteção social.

Vale ressaltar que, *a priori*, o aspecto subjetivo da universalidade parece em descompasso com o caráter contributivo da Previdência Social. De acordo com o artigo 201, da Constituição Federal⁴⁶, os benefícios previdenciários destinam-se àqueles que contribuem ao *regime geral de previdência social*.

Entretanto, a doutrina assinala que o caráter contributivo da Previdência Social em nada afeta a universalidade subjetiva do sistema, tendo em vista que o acesso ao *regime geral de previdência social* é universal, no sentido de que todas as pessoas podem contribuir e usufruir dos benefícios previdenciários. Esse acesso universal representa um contraponto ao Sistema de Bismarck⁴⁷, no qual somente os trabalhadores da indústria que eram considerados como beneficiários do sistema.

3.3.2 Uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais

A estruturação da Previdência Social no Brasil se deu antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, como já abordado em tópicos anteriores. Deste modo, existiam regimes previdenciários diversos entre os trabalhadores urbanos e os trabalhadores rurais.

No seu inciso II, o artigo 195 consagrou a isonomia no âmbito da Seguridade Social, tendo em vista que, após a Constituição de 1988, o regime de previdência social, em observância ao disposto no artigo 7º, do diploma constitucional, passou a ser o mesmo para todos os trabalhadores, pouco importando o perímetro onde exercem suas atividades.

⁴⁶ Art. 201. *caput*. CF. “A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: [...]”.

⁴⁷ Assunto abordado no tópico 3.1 (Evolução Histórica).

3.3.3 Seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços

A Seguridade Social é um importantíssimo instrumento de proteção social, garantindo aos homens o mínimo existencial quando em situações de necessidades. Entretanto, como já abordado no início deste trabalho, o Estado não possui recursos econômicos suficientes para sanar todas as exigências sociais. Foi justamente por esse motivo que se deu o surgimento do Terceiro Setor.

Ao estabelecer o *princípio da seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços*, o legislador constitucional reconheceu essa falta de recursos estatais.

Com isso, embora a Seguridade Social tenha que ser exercida de modo a garantir a universalidade da cobertura e do atendimento, é preciso, em razão dessa falta de recursos, selecionar as situações da vida que merecem maior atenção e distribuir entre elas os benefícios e serviços assistenciais.

Assim nos orienta Ítalo Eduardo e Jeane Eduardo. Vejamos:

A Seguridade Social, como o próprio nome diz, tem caráter social. Seu objetivo é distribuir renda, principalmente para as pessoas de baixa renda. Como os recursos são finitos e as necessidades da população são “infinitas”, o sistema tem de estabelecer preferências, de acordo com as possibilidades econômico-financeiras⁴⁸.

Fábio Zambitte Ibrahim também pontua que este princípio se enquadra no contexto de insuficiente dos recursos estatais. Vejamos:

Os direitos sociais costumam receber o rótulo de direito positivos, isto é, direito que demandam determinada ação do governo, ao contrário dos direitos negativos clássicos do Estado liberal, que constituíam obrigações negativas, como não intervir na esfera de liberdade do indivíduo. Os direitos positivos trazem um custo maior para o Estado, já que os direitos negativos são, basicamente, deveres de abstenção do Poder Público. Daí, o crescimento das obrigações positivas trouxa, com maior evidência, o conhecido princípio da *Reserva do Possível*, o qual traz limitações à atuação estatal, dentro das possibilidade orçamentárias. Caberá ao Legislador efetuar as chamadas *escolhas trágicas*, ou seja, definir na lei orçamentária onde aplicar os limitados recursos, dentro das ilimitadas demandas da sociedade. Neste contexto insere-se a *seletividade*, impondo concessão e manutenção das prestações sociais de maior relevância, levando-se em conta os objetivos constitucionais de bem-estar e justiça social⁴⁹.

⁴⁸ EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de direito previdenciário**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p.22.

⁴⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.68.

3.3.4 Irredutibilidade do valor dos benefícios

De início, importa destacar que a proteção social assegurada pela Seguridade Social pode se externalizar através de benefícios ou serviços. Os benefícios correspondem em uma assistência pecuniária, ao passo que os serviços são ações que o Estado tem de fazer para garantir a consecução dos objetivos do sistema. O princípio em apreço refere-se apenas aos benefícios, tendo em vista que os serviços não se externalizam através de valores pecuniários.

Segundo este princípio, os valores dos benefícios não podem ser reduzidos, de modo que os beneficiários nunca recebam a menos do que receberam no período anterior.

Muito se discute a aplicação deste princípio em relação à atualização monetária dos benefícios. Vários autores defendem que o escopo do legislador constitucional, ao estabelecer este princípio como norteador da Seguridade Social, foi garantir a impossibilidade de redução do valor real do benefício. Deste modo, seria inconstitucional o não reajuste dos benefícios por longos períodos.

Dentre esses autores, encontram-se Ítalo Eduardo e Jeane Eduardo. Ambos defendem que a irredutibilidade está ligada ao valor real do benefício, isto é, o poder de compra desse benefício. Vejamos:

Observe que o que está garantido pela nossa Carta Magna é o valor real dos benefícios, e não o valor nominal. Não há razão para confundir os conceitos. Enquanto o primeiro garante que o poder de compra dos benefícios não sofrerá redução com o passar do tempo, o segundo garante somente o valor inicial dos mesmos⁵⁰.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal⁵¹ já se posicionou no sentido de que o princípio em comento não está relacionado ao reajuste dos benefícios, mas tão somente à impossibilidade de redução de seu valor. Isso porque a necessidade de reajuste já está estampada no § 4º. do artigo 201, da Constituição Federal.

Enquanto Fábio Zambitte Ibrahim rebate os fundamentos utilizados pelo STF, afirmando que a previsão em norma autônoma não exclui o alcance do princípio constitucional, Castro e Lazzari entendem que a irredutibilidade refere-se apenas ao valor nominal do benefício. Vejamos:

⁵⁰ EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de direito previdenciário**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p.23.

⁵¹ Mandado de Segurança nº. 24.875-1, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence.

Há quem defenda uma acepção restrita deste princípio, impondo somente a obrigação negativa de não reduzir o benefício, e razão do art. 201, § 4º., da Constituição, o qual já prevê expressamente a necessidade de revisões periódicas da prestação previdenciária. Contudo, entendo que este dispositivo nada mais é do que uma explicitação da irredutibilidade; consectário natural deste Princípio. Mesmo que não existisse, não poderia ser diferente. O fato de algum efeito específico de Princípio Constitucional ser previsto em dispositivo autônomo não exclui, por óbvio, o alcance original da norma-princípio⁵².

[...] significa que o benefício legalmente concedido – pela Previdência Social ou pela Assistência Social – não pode ter seu valor nominal reduzido, não podendo ser objeto de desconto – salvo os determinados por lei ou ordem judicial –, nem de arresto, sequestro ou penhora⁵³.

3.3.5 Diversidade da base de financiamento

A Constituição de 1934, influenciada pelo regime de financiamento do sistema de proteção social idealizado pelo *Plano de Beveridge*, estabelecia uma base tríplice de financiamento, ou seja, o custeio da Seguridade Social seria responsabilidade do Estado, do trabalhador e do empregador. A Constituição de 1988, por sua vez, trouxe um novo regime de financiamento.

O novo cenário de custeio da Seguridade Social passou a ser baseado na *diversidade da base de financiamento*. Isso significa dizer que a proteção social será financiada por toda a sociedade, de modo direto e indireto, como previsto no *caput* do artigo 195, da Constituição Federal.

Segundo Flávia Cristina Moura de Andrade, este princípio é composto por um duplo significado, um subjetivo e outro objetivo. Vejamos:

Esse princípio possui duplo significado: a diversidade subjetiva e a diversidade objetiva. O primeiro significa que o sistema é suportado, do ponto de vista financeiro, por mais de um sujeito, ou seja, várias pessoas contribuem para o sistema de seguridade social. Pelo segundo, pode-se dizer que vários fatos dão ensejo à incidência da contribuição.

Portanto, a diversidade da base de financiamento não pode ser vista apenas em relação aos sujeitos que promovem o seu custeio. É preciso ter em mente que, alinhado à multiplicidade de sujeitos que promovem o custeio (toda a

⁵² IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.70.

⁵³ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. – 16.ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2014. p.90.

sociedade), este princípio relaciona-se à variedade de fatos que ensejam a incidência de contribuição. Em suma, podemos dizer que a diversidade subjetiva somente é evidenciada em função da diversidade objetiva.

Essa nova forma de custeio é louvada pela doutrina, tendo em vista que garante o custeio da Seguridade Social ainda que determinado setor da sociedade seja atingido por qualquer oscilação do mercado.

Ítalo Eduardo e Jeane Eduardo assim asseveram:

Bases diferentes no financiamento da Seguridade Social garantem maior segurança para o sistema, pois a variação evita que possíveis crises em determinado setor do mercado causem grandes oscilações na arrecadação previdenciária⁵⁴.

Fábio Zambitte Ibrahim vai mais além, afirmando que essa diversidade é importante para garantir uma proteção social universal.

[...] a ideia da diversidade da base de financiamento é apontar para um custeio da seguridade social o mais variado possível, de modo que oscilações setoriais não venham a comprometer a arrecadação de contribuições. Da mesma forma, com amplo leque de contribuições, a seguridade social tem mais possibilidade de atingir sua principal meta, que é a universalidade de cobertura e atendimento⁵⁵.

3.3.6 Equidade na forma de participação no custeio

Em que pese a Seguridade Social seja financiada por toda a sociedade, é importante observar as condições econômicas dos contribuintes, tendo em vista que, se assim não fosse, desvirtuaria o próprio escopo do sistema. Impossível imaginar que determinado sujeito seja compelido ao pagamento de contribuições exacerbadas, destinadas a garantir a subsistência dos necessitados, quando a arrecadação da própria contribuição coloca esse sujeito em condição de necessitado.

Neste sentido, o princípio da *equidade na forma de participação no custeio* assegura que o financiamento da Seguridade Social seja realizado de forma proporcional aos recursos de determinados setores da sociedade.

Castro e Lazzari ponderam que:

⁵⁴ EDUARDO, loc.cit.

⁵⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.73.

Com a adoção deste princípio, busca-se garantir que aos hipossuficientes seja garantida a proteção social, exigindo-se dos mesmos, quando possível, contribuição equivalente a seu poder aquisitivo, enquanto a contribuição empresarial tende a ter maior importância em termos de valores e percentuais na receita da seguridade social, por ter a classe empregadora maior capacidade contributiva [...] ⁵⁶.

Na mesma linha, Ítalo Eduardo e Jeane Eduardo afirmam que:

O que este princípio assegura é que pessoas que estiverem na mesma situação deverão contribuir da mesma forma, ou seja, os que ganham mais darão maior contribuição e os que estiverem em situação econômica desfavorável contribuirão com menos ⁵⁷.

3.3.7 Caráter democrático e descentralizado da administração

Por fim, o último princípio norteador da Seguridade Social previsto na Constituição Federal é o *princípio do caráter democrático e descentralizado da administração*. Antes de qualquer ponderação, importante se mostram as palavras de Miguel Horvath Júnior:

Informa o princípio da gestão democrática e descentralizada que a administração dos negócios referentes à seguridade social, em todos os seus níveis – desde a fase de planejamento orçamentário (a fase em que se descobre o montante de recursos necessários para custear todos os benefícios e serviços, passando pela aplicação destes recursos, chegando até o acompanhamento dos programas –, deve contar com a efetiva participação dos empregados, empregadores, aposentados e do Governo ⁵⁸.

O caráter democrático de qualquer administração pressupõe a participação de todos. Na administração da Seguridade Social não é diferente. Considerando que o financiamento do sistema protetivo é responsabilidade de toda a sociedade, bem como que a promoção do bem-estar e da justiça social é interesse de todos, nada mais justo de que toda a sociedade participe da administração da Seguridade Social.

Horvath aponta que:

A democracia na gestão significa participação dos trabalhadores, empregadores, aposentados e também do Governo na administração dos

⁵⁶ CASTRO, loc.cit.

⁵⁷ EDUARDO, loc.cit.

⁵⁸ JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.102.

assuntos relativos à seguridade social de maneira equivalente, ou seja, a composição dos órgãos deve se dar de forma igual entre todos os membros. Assim, qualquer dispositivo que disponha sobre a forma de composição dos órgãos colegiados de modo a conferir uma maior participação dos membros do Governo está afrontando o caráter democrático da gestão⁵⁹.

Conseqüentemente, o inciso VII do artigo 194, da Carta Magna, garante que a administração da Seguridade Social dar-se-á mediante uma gestão quadripartite, ou seja, com a participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo. Para garantir essa administração democrática, criou-se diversos órgãos colegiados, com atribuições específicas em cada área do sistema protetivo, como, p.ex., o Conselho Nacional de Saúde (CNS), o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e o Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS).

Por sua vez, o caráter descentralizado da administração refere-se ao fato de que a administração da Seguridade Social por parte do Governo dar-se-á através da administração pública indireta, como, p.ex., pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), que corresponde a uma autarquia federal. Isso é importante para afastar a proteção social da burocracia evidenciada na administração pública direta.

3.4 Formas de Financiamento da Seguridade Social

Segundo a disposição do artigo 195, *caput*, da Constituição Federal, a Seguridade Social é financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais.

O próprio preceito constitucional estabelece quais são as contribuições sociais destinadas ao financiamento do sistema. São elas: (a) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) o lucro; (b) 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 artigo 201, da

⁵⁹ JÚNIOR, loc.cit.

Constituição Federal; (c) sobre receita de concurso de prognósticos; e (d) do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Nas palavras de Miguel Horvath Júnior, “o financiamento direto se efetiva através do pagamento de contribuições sociais do art. 195 e do art. 239 da Constituição Federal”⁶⁰, ao passo que “o financiamento indireto se efetiva através do orçamentos”⁶¹.

Fábio Zambitte Ibrahim também assinala que “o financiamento direto é feito pelas contribuições sociais, enquanto o indireto é realizado por meio de dotações orçamentárias fixadas no orçamento fiscal”⁶².

Além dos recursos provenientes do orçamento dos entes políticos e das contribuições sociais, § 4º. do artigo 195, da Constituição Federal, autoriza que a União⁶³ institua outras fontes de recurso para garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social. A doutrina chama essa possibilidade de *competência residual*.

Não obstante, importa destacar que, a teor do disposto no artigo 15, parágrafo único, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, as entidades beneficentes de assistência social são equiparadas às empresas para fins de custeio da Seguridade Social. Deste modo, o benefício fiscal estampado no § 7º. do artigo 195, da Lei Maior, alcança tão somente as contribuições devidas pelas empresas.

Portanto, o presente trabalho concentrará seus esforços apenas nos estudos das contribuições sociais a cargo das empresas, tornando-se irrelevante a análise das demais contribuições.

3.4.1 Contribuição sobre a folha de pagamento

A redação original da Constituição de 1988 previa que a contribuição social devida pelo empregador incidia somente sobre a folha de salário. No entanto, a partir da Emenda Constitucional nº. 20, de 15 de dezembro de 1988, o inciso I, do artigo 195, teve a sua redação alterada, passando a prever que a contribuição do empregador, além da folha de salário, incidia também sobre qualquer outro

⁶⁰ JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.172.

⁶¹ JÚNIOR, loc.cit.

⁶² IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.86.

⁶³ Em observância ao artigo 149, *caput*, da Constituição Federal, a competência residual para instituição de contribuições sociais é de competência exclusiva da União.

rendimento do trabalho pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe tenha prestado serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

No julgamento do ADin nº. 1.102, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a Emenda Constitucional nº. 20 teve como intenção o alargamento da base de incidência da contribuição, tendo em vista que a expressão “folha de salário” refere-se apenas à remuneração dos trabalhadores com vínculo empregatício.

A alíquota desta contribuição é estabelecida pelos incisos I e III, do artigo 22, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991. Segundo este preceito infraconstitucional, a contribuição social a cargo da empresa é incidente na percentagem de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título durante o mês, aos segurados empregados, aos trabalhadores avulsos e aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Alguns autores alegam a inconstitucionalidades do inciso I, afirmando que nova hipótese de incidência foi criada por lei ordinária, tendo em vista que o dispositivo constitucional não prevê a expressão “devidas”. Deste modo, teria havido afronta à exigência de lei complementar para instituição de contribuições sociais.

Para Castro e Lazzari, não há o que se falar em inconstitucionalidade do preceito infraconstitucional em apreço, tendo em vista que a remuneração devida nada mais é do que a remuneração que ainda não foi paga ou creditada, mas que o empregado ou o trabalhador avulso já faz jus. Vejamos:

Para alguns, tal inclusão seria inconstitucional, pois estar-se-ia estabelecendo nova hipóteses, não contemplada no texto constitucional, por via de lei ordinária, vulnerando a exigência de lei complementar para tanto. Todavia, é nosso entendimento que a remuneração devida é a mesma que deve ser paga ou creditada ao segurado empregado, por se configurar direito adquirido, tendo a norma legal apenas o condão de indicar que o fato imponível não se revela apenas no auferir remuneração, mas no *fazer jus* a ele, ainda que o empregador, violando a lei e o contrato de trabalho, deixe de remunerar corretamente o trabalhador, impedindo a invocação de que, não tendo o empregador feito qualquer pagamento de remuneração (como na hipótese de mora salarial), nenhuma contribuição social seria devida, nem pelo mesmo, nem pelo segurado, em relação ao mês em que não houve pagamento⁶⁴.

⁶⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. – 16.ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2014. p.251.

Verifica-se, portanto, que o preceito infraconstitucional não buscou criar nova hipótese de incidência, mas tão somente evitar que os empregadores utilizem-se da não realização do pagamento como fundamento para evadir-se da obrigação de efetuar o recolhimento dos valores a título de contribuição social.

No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada, abertas e fechadas, a teor do disposto no § 1º. do artigo 22, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, haverá a incidência de sobrealíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do mesmo dispositivo.

Alguns autores alegam afronta ao princípio da igualdade tributária ou da capacidade contributiva. Entretanto, para Miguel Hovarth Júnior, “a alíquota adicional prevista no artigo supramencionado fulcra-se no princípio da equidade na forma de participação”⁶⁵. Somado a isso, o mesmo autor complementa dizendo que:

Determina o princípio da capacidade contributiva que quem pode mais paga mais e quem pode menos paga menos. Assim, como as empresas relacionadas no art. 22, § 1º, têm mais capacidade contributiva e têm a possibilidade de auferir lucro com menor utilização de mão-de-obra, justifica-se a incidência de sobrealíquota⁶⁶.

Diante desses argumentos, não há o que questionar a legalidade da sobrealíquota prevista no § 1º., tendo em vista que encontra-se em consonância com o princípio tributário da capacidade contributiva e com o princípio da equidade na forma de participação do custeio da Seguridade Social.

3.4.2 Contribuição em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho

A Lei nº. 5.316, de 14 de setembro de 1967, integrou ao âmbito da Previdência Social o seguro obrigatório contra acidentes de trabalho. Tal benefício previdenciário, a teor do disposto no artigo 1º., da Lei nº. 6.367, de 19 de outubro de

⁶⁵ JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.477.

⁶⁶ JÚNIOR, loc.cit.

1976⁶⁷, é concedido aos empregados segurados do regime geral de previdência social, aos trabalhadores temporários, aos trabalhadores avulsos, ao estivador, ao conferente e assemelhados, bem como ao presidiário que exerce trabalho remunerado.

O artigo 15, da Lei nº. 6.367, de 19 de outubro de 1976, estabeleceu que o custeio do seguro obrigatório contra acidentes de trabalho será atendido por uma contribuição social adicional, a cargo exclusivo das empresas, sobre a folha de salário. Com o advento da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, a percentagem dessa contribuição adicional foi alterada e passou a incidir sobre a folha de salário e todas as demais remunerações.

Portanto, a teor do disposto no inciso II, do artigo 22, da Lei 8.212, de 1991, a contribuição social destinada ao custeio do seguro obrigatório contra acidente de trabalho possui alíquotas em razão do risco ambientais do trabalho, sendo de (i) 1% (um por cento) para os ambientes cujo risco é considerado leve; (ii) 2% (dois por cento) para os ambientes cujo risco é considerado médio; e (iii) 3% (três por cento) para os ambientes cujo risco é considerado grave.

3.4.3 Contribuição sobre a receita e o faturamento

As contribuições sociais sobre a receita e o faturamento previstas na alínea *b*, do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, são a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e o PIS/PASEP (Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público).

3.4.3.1 Contribuição para o financiamento da seguridade social

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991, destinando-se exclusivamente ao custeio, pelas pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, das despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

⁶⁷ Revogou expressamente a Lei nº. 5.316, de 14 de setembro de 1967.

Muito se questionou a constitucionalidade da Lei Complementar nº. 70, alegando que ela teria sido aprovada em desacordo com o procedimento legislativo estabelecido pelo texto constitucional, por ter sido aprovada por voto das lideranças. Além disso, a constitucionalidade dessa lei também foi questionada por afronta ao artigo 154, inciso I, da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, através do julgamento da ADin nº. 1-1/DF, pacificou a discussão, apontando pela constitucionalidade da Lei Complementar nº. 70 de 30 de dezembro de 1991. O STF afirmou que não houve vício no processo legislativo, bem como que eventual cumulatividade com outro tributo não é obstáculo constitucional, tendo em vista que a COFINS foi instituída com base no inciso I, do artigo 195, e não com base no § 4º. do mesmo dispositivo.

A redação original da Lei Complementar 70 estipulava como alíquota da COFINS a percentagem de 2% (dois por cento), incidente sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

No final de 1998, o Governo Federal implementou um ajuste fiscal através da Lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998, elevando a alíquota da COFINS para 3% (três por cento) e passando a considerar como base de cálculo a receita bruta auferida pela pessoa jurídica em qualquer atividade exercida.

Muito se questionou a constitucionalidade desse ajuste fiscal, tendo em vista que a Lei 9.718, de 1998, possui natureza de lei ordinária, não tendo força para promover alterações em lei complementar.

Mesmo com a edição da Emenda Constitucional nº. 20, em 16 de dezembro de 1998, o Supremo Tribunal Federal declarou a Lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998, inconstitucional. O fundamento para tal declaração foi o de que não há convalidação de vício de inconstitucionalidade original, isto é, mesmo que a Emenda Constitucional nº. 20 tenha adequado o preceito constitucional aos termos da Lei 9.718/98, esta encontrava-se em incompatibilidade ao texto constitucional no momento de sua edição.

3.4.3.2 Programa de integração social e programa de formação do patrimônio do servidor público

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº. 07, de 07 de setembro de 1970, e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi instituído pela Lei Complementar nº. 08, de 03 de dezembro de 1970.

A contribuição social PIS/PASEP surgiu com a edição da Lei Complementar nº. 26, em 11 de setembro de 1975. Esta Lei promoveu a unificação, para a partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, dos fundos constituídos com os recursos provenientes do PIS e do PASEP.

O objetivo desses programas era promover a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, “tentando materializar a participação do trabalhador nos lucros das empresas”⁶⁸.

Com a promulgação da Constituição de 1988, os recursos provenientes do PIS/PASEP passaram, a teor do disposto no artigo 239, a financiar o seguro-desemprego e o abono salarial dos empregados que receberem até dois salários mínimos de remuneração mensal.

A Lei nº. 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispõe sobre as contribuições para o PIS/PASEP, definindo que essa contribuição terá como base de cálculo o faturamento mensal das pessoas jurídicas de direito privado e das que a legislação do Imposto de Renda assim equipare.

A alíquota do PIS/PASEP é de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o faturamento mensal da empresa. A alíquota será de 1% (um por cento), entretanto, quando a base de cálculo for a folha de salário ou o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

3.4.4 Contribuição sobre o lucro

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, destinando-se ao financiamento da Seguridade Social e incidindo sobre o valor do resultado do exercício, antes da

⁶⁸ JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.487.

provisão para o Imposto de Renda, das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e das que a legislação tributária assim equipare.

Para o período compreendido entre 1º. de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, a alíquota do CSLL das pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização e as referidas nos incisos I a IV e X do § 1º. do artigo 1º., da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, é de 20% (vinte por cento). A partir de 1º. de janeiro de 2019, a alíquota será reduzida para 15% (quinze por cento).

Para as pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1º. do artigo 1º., da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001, a alíquota do CSLL é de 17% (dezessete por cento) no período compreendido entre 1º. de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018. A partir de 1º. de janeiro de 2019, a alíquota será reduzida para 15% (quinze por cento).

Já para as pessoas jurídicas que não se enquadram nas hipóteses acima, a alíquota é de 9% (nove por cento).

A alínea a, do § 1º, do artigo 2º., da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 146.733-9/SP. Assim foi feito porque a exigência estampada naquele dispositivo violava a regra da anterioridade nonagesimal, previsto no artigo 195, § 6º., da Constituição Federal⁶⁹.

⁶⁹ Art. 195. § 6º. CF. “As contribuições sociais a que se trata este artigo só poderão ser exigidas após decorrido noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”.

4 A IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Após a análise do enquadramento de uma entidade como beneficente de assistência social, no primeiro capítulo, e do alcance do benefício fiscal em relação às contribuições sociais a cargo das empresas, no segundo capítulo, resta-se agora o estudo efetivo do benefício. Neste sentido, o presente capítulo destina-se ao estudo da imunidade tributária em relação às contribuições sociais, abordando pontos relevantes para a sua efetivação.

4.1 Noções Gerais sobre Competência Tributária

Não obstante às teorias que buscam justificar as causas que deram origem à formação do Estado, é preciso ter em mente, desde sempre, que o Estado corresponde a uma ficção jurídica, existente em decorrência do agrupamento – natural ou não – dos homens em sociedade. Neste sentido, podemos afirmar, de modo empírico, que o Estado, na característica de ente político soberano, teve a sua formação em razão da própria natureza dos homens. Isto significa que o Estado se fez ente soberano pelo fato dos homens serem criaturas que orientam suas condutas em observância aos instintos da vontade e do interesse. Portanto, se fez necessária uma estruturação hierárquica da sociedade, com a criação de um ente soberano, capaz de sobrepor-se aos homens e manter a instabilidade social e política.

Conseqüentemente, o Estado passou a exercer uma posição de mantenedor da vida e da ordem social, garantindo aos integrantes da sociedade os direitos mínimos para que tenham uma existência digna. Entretanto, é certo que a adoção dessa posição exige do Estado recursos financeiros suficientes para a manutenção de sua estrutura organizacional e o exercício de suas funções institucionais.

Neste sentido, pertinente as ponderações lançadas por Karine Borges Goulart, em dissertação de mestrado publicada pela Universidade Federal de Pernambuco. Vejamos:

[...] mesmo em se pensando em um Estado mínimo, nos moldes do instituído pela Revolução Francesa, torna-se evidente a necessidade de obtenção de recursos econômicos vultosos que viabilizem sua existência, custeando a força pública e as despesas de administração. Em

consequência, sempre se buscou obter, perante os governados, os recursos econômicos destinados à manutenção do Estado, mediante a exigência de contribuições ou tributos, sendo utilizados critérios que variaram durante o curso da história, seja em relação à definição daqueles que devem oferecer tal contribuição, ou ao montante a ser oferecido por cada um, tendo a tributação evoluído da servidão pessoal que caracterizava a corvéia, durante o regime feudal, à transferência de recursos econômicos⁷⁰.

Não obstante, importa frisar que, segundo os pensamentos da teoria contratualistas, a formação do Estado se deu através de um acordo de vontades entre os homens, de modo que estes “abriram mão” de parcelas de seus direitos em favor de um ente soberano. Este, por sua vez, lhes garantiria o mínimo para uma exigência digna. É neste contexto que se enquadra o poder de tributar do Estado, tendo em vista que, em contrapartida à atuação estatal, os homens atribuíram ao Estado o poder de “invadir” seus patrimônios e obter os recursos econômicos necessários à consecução de seus objetivos institucionais e à manutenção de sua estrutura organizacional.

Nas lições de Eduardo Sabbag:

[...] a expressão poder de tributar parece indicar “força de comando” ou “poder de mando”, mas não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade⁷¹.

Portanto, tem-se que o poder de tributar consiste no poder institucionalizado do Estado, que o permite invadir o patrimônio dos beneficiados pela sua atuação e obter deles os recursos financeiros necessários para garantir a sua posição de ente soberano e mantenedor da vida social.

Destaca-se, neste sentido, que essa “invasão” se externaliza através dos tributos. Isso porque, segundo Leandro Paulsen “é através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa

⁷⁰ GOULART, Karine Borges. **A imunidade das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais**. 2002. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Instituto de Cooperação e Assistência Técnica da Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal – ICAT/AEUDF. Orientação: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa. p.12.

⁷¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p.80.

do Estado e as ações de governo”⁷², bem como que “os tributos são a principal receita financeira do Estado”⁷³.

Ainda neste aspecto, Sabbag acentua que:

É cediço que o Estado necessita, em sua *atividade financeira*, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos⁷⁴.

Feitas essas ponderações, merece destaque uma abordagem conceitual sobre “competência tributária”, tendo em vista que, nas palavras de Alex Sandro Sarmento Ferreira, em dissertação de mestrado publicada pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), “a competência tributária é uma forma de manifestação do poder estatal”⁷⁵.

Para Luciano Amaro:

Temos assim a *competência tributária* – ou seja, a *aptidão para criar tributos* – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecendo os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos, que estudaremos no capítulo seguinte⁷⁶.

Nos ensinamentos de Eduardo Sabbag, “a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”⁷⁷.

Para Paulsen, do mesmo modo, “a competência tributária é a parcela de poder conferida pela Constituição a cada ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a instituição de tributos”⁷⁸.

⁷² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p.11.

⁷³ PAULSEN, op.cit. p.13.

⁷⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p.81.

⁷⁵ FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às Entidades Benéficas de Assistência Social**, 2010. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Orientador: Prof. Dr. Estevão Horvath. p.19.

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.116.

⁷⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.383.

⁷⁸ PAULSEN, op.cit. p.659.

Portanto, a competência tributária corresponde à externalização legislativa do poder de tributar, tendo em vista que o ente político tem a capacidade para criar tributos, que incidirão sobre determinadas situações, com vistas a lhe proporcionar o arrecadamento de recursos financeiros.

Entretanto, como bem ressaltado por Sabbag, “a competência tributária, como poder de instituição de tributos não se confunde com a competência para legislar sobre Direito Tributário”⁷⁹.

Deste modo, em que pese o artigo 6º., *caput*, do Código Tributário Nacional, determine que a competência tributária compreende a competência legislativa plena, entender-se-á, para efeito do presente trabalho de pesquisa, a competência tributária apenas em seu aspecto de externalização legislativa do poder de tributar. Em outras palavras, a competência tributária aqui analisada refere-se à competência tributária *stricto sensu*, ou seja, apenas a capacidade de criar tributos, e não para legislar sobre Direito Tributário, que corresponde na competência tributária *lato sensu*.

4.2 Limitações ao Poder de Tributar

Inegável que a tributação é o principal meio de arrecadação de recursos financeiros do Estado. Entretanto, importa esclarecer que o exercício do poder de tributar não é absoluto, tendo em vista que, conforme afirmado por Leandro Paulsen, “a tributação arbitrária e excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos”⁸⁰. Neste sentido, o Ordenamento Jurídico dos Estados devem se preocupar em estabelecer normas e princípio balizadores, que fixam limites para o exercício dessa tributação.

Eduardo Sabbag nos esclarecer que:

O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário (Elementos do Direito, v. 3)**. – 11. ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p.66.

⁸⁰ PAULSEN, loc.cit.

equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes⁸¹.

No mesmo sentido, Amaro pondera que:

Essa outorga de competência, obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a *partilha* da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto de princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária correspondem às chamadas *limitações do poder de tributar*⁸².

Portanto, mesmo que a tributação seja de suma importância para a manutenção da estrutura organizacional do Estado e o exercício de seus objetivos institucionais, o Ordenamento Jurídico se preocupa em fixar limites ao poder de tributar, buscando resguardar valores considerados como relevantes para a sociedade.

Luciano Amaro preocupa-se em reforçar a ideia de o que seria essas limitações do poder de tributar, buscando esclarecer que não corresponde a uma supressão da competência tributária dos entes políticos.

[...] as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o *campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos). O que fazem, pois, essas limitações é *demarcar, delinear, fixar fronteiras* ou *limites* ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos *definidores* (ou demarcadores) da *competência tributária dos entes políticos* no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência [...]⁸³.

Esclarecido que as limitações ao poder de tributar tem única e exclusiva finalidade de proteger valores relevantes, vale destacar, ainda, que essas limitações não são estabelecidas apenas pelo texto constitucional. As limitações ao poder de tributar são encontradas em todo o Ordenamento Jurídico, inclusive em legislações infraconstitucionais, como bem esclarecido por Amaro. Vejamos.

⁸¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p.83.

⁸² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 128.

⁸³ AMARO, op.cit. p.129.

Mas os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas *fora* da seção das “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica⁸⁴.

Em complemento, o mesmo autor conclui que:

Em suma, o exercício legítimo da competência para criação de tributos é balizado não só por normas de estrutura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia, e, portanto, de menor rigidez, que atuam no sentido de complementar o desenho do campo material onde poderá ser exercitada validamente a competência tributária e de definir o modo pela qual se deve dar esse exercício⁸⁵.

No entanto, ainda que sejam diversas as formas de limitação do poder de tributar, previstas não apenas na estrutura constitucional, o presente trabalho limitar-se-á na análise da imunidade tributária e da isenção tributária. Isso porque a diferenciação entre os institutos limitadores é de grande valia no que tange à identificação dos requisitos necessários para a efetivação do benefício fiscal em comento.

Não obstante, antes de adentrarmos ao estudo da imunidade e da isenção, oportuno se mostra uma breve análise do procedimento tributário que resulta na arrecadação dos recursos econômicos necessários ao Estado.

Considerando que a competência tributária, em seu aspecto de externalizar o poder tributário do Estado, corresponde na capacidade do ente político em inovar o Ordenamento Jurídico através da criação de tributos, a *hipótese de incidência* corresponde ao resultado do exercício dessa competência. Isso porque, conforme nos ensina Alexandre Mazza, a “hipótese de incidência é a descrição legislativa de uma situação que, ocorrendo na prática, produz a quem lhe deu causa o dever de pagar tributo”⁸⁶.

Além disso, nas palavras de Eduardo Sabbag:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela

⁸⁴ AMARO, loc.cit.

⁸⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.131.

⁸⁶ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.580.

abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propenso a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário⁸⁷.

Portanto, a *hipótese de incidência* é a etapa inicial do procedimento tributária. Assim não podia ser diferente, tendo em vista que um dos balizamentos ao poder de tributar previsto pela Constituição Federal é o *princípio da legalidade tributária*. Deste modo, para que o procedimento tributário seja deflagrado de forma válida, é preciso que se observem as exigências estabelecidas pela Lei, isto é, em observância aos elementos abstratamente previstos na *hipótese de incidência* representada pelo “tipo tributário”.

Neste sentido, Sabbag afirma que:

É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação⁸⁸.

Observando que uma das finalidades da *hipótese de incidência* é estabelecer elementos suficientes para a identificação do fato gerador da obrigação tributária, conclui-se, por óbvio, que a segunda etapa do procedimento tributário é o *fato gerador*.

Segundo Alexandre Mazza, “fato gerador ou fato imponível é a ocorrência concreta da situação descrita na hipótese de incidência”⁸⁹. Na mesma sintonia, Sabbag conceitua fato gerador como a “concretização do arquétipo legal”⁹⁰.

Portanto, podemos conceituar *fato gerador* como o acontecimento do mundo fenomênico que concretiza a situação abstratamente estabelecida – hipótese de incidência – pelo ente político no exercício de sua competência tributária.

Em que pese a *hipótese de incidência* e o *fato gerador* sejam, respectivamente, a primeira e a segunda etapa do procedimento tributário, a relação jurídica-tributária somente reputa-se deflagrada quando há a *subsunção* do fato concreto à situação abstrata prevista em Lei.

⁸⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p.1391.

⁸⁸ SABBAG, op.cit. p.134.

⁸⁹ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.587.

⁹⁰ SABBAG, loc.cit.

Neste sentido, Sabbag ressalta que:

É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dele, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária⁹¹.

A relação jurídico-tributária originada pela subsunção do fato à hipótese de incidência é representada pela *obrigação tributária* existente entre o autor do fato gerador (sujeito passivo) e o Estado (sujeito ativo).

Nas palavras de Luciano Amaro:

Ao tratar da obrigação *tributária*, interessa-nos a acepção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor de uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito⁹².

Importa ressaltar que a obrigação tributária, como o próprio nome sugere, tem natureza de direito obrigacional. Entretanto, a peculiaridade dela em relação às demais relações obrigacionais revela-se quanto ao seu objeto. A obrigação do sujeito passivo tributário, independentemente de qual conduta tenha ele que tomar, sempre estará relacionada a tributos.

Assim nos ensina Amaro:

[...] a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo⁹³.

Em determinadas situações, ainda que a *obrigação tributária* esteja devidamente configurada, de modo que é natural de se esperar pela existência do dever do sujeito passivo em adimplir sua obrigação, a legislação tributária exige do sujeito ativo a prática de uma formalidade – denominada de *lançamento* –, sem a qual não existirá o dever do sujeito passivo em adimplir a obrigação tributária e nem o direito do sujeito ativo em exigí-la.

Neste sentido, Luciano Amaro pondera que:

⁹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p.1392.

⁹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.271

⁹³ AMARO, loc.cit.

[...] a prática do lançamento é necessário para que o sujeito ativo possa exercer atos de cobrança do tributo, primeiro administrativamente e depois (se frustrada a cobrança administrativa) por meio de ação judicial, precedida este de outra providência formal, que é a inscrição do tributo como dívida ativa. [...] a lei prevê esse ato do sujeito ativo como requisito necessário de exigibilidade da obrigação tributária, sem o qual o sujeito ativo não pode exercer nenhuma medida para pagamento da obrigação, nem está ainda o sujeito passivo adstrito a efetuar o pagamento da obrigação⁹⁴.

Feita essas breves ponderações acerca do procedimento tributário que resulta na obtenção de recursos econômicos pelo Estado, dar-se-á de fato início ao estudo da imunidade e da isenção como formas de limitação ao poder de tributar.

A imunidade e a isenção são consideradas como formas de limitação do poder de tributar em razão de serem normas que atuam no campo da definição e do exercício da competência tributária, ou seja, no plano da definição e do exercício do modo de externalização do poder de tributar.

A imunidade atua no campo da definição da competência tributária, determinando que o ente político encontra-se impossibilitado de exercer qualquer “juízo tributário” sobre certa situação, principalmente em onerá-la com exações tributárias. Por sua vez, a isenção atua no campo do exercício da competência, determinando que, embora tenha competência tributária, o ente político abster-se-á de onerar aquela situação.

Neste sentido, Luciano Amaro esclarece que:

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 campo⁹⁵.

Na mesma linha, Leandro Paulsen acentua que:

⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.368-369.

⁹⁵ AMARO, op.cit. p.307.

A imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional. A isenção, por sua vez, emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação⁹⁶.

Por sua vez, Eduardo Sabbag consigna que “pode-se afirmar, sem medo de equívoco, que a norma imunitória se mostra como um sinalizador de ‘incompetência tributária’”⁹⁷.

Não obstante, além do plano de atuação, outro pronto diferenciador entre a imunidade tributária e a isenção corresponde à sua origem. A imunidade tributária consiste em uma norma limitadora do poder de tributar com matriz constitucional, originalmente estabelecida pelo legislador constituinte. De outro modo, a isenção representa uma norma limitadora de natureza infraconstitucional, originalmente estabelecida pelo legislador ordinário.

Assim nos orienta Alexandra Mazza:

[...] a imunidade opera no plano constitucional interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra. A isenção é um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (art. 175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador⁹⁸.

Portanto, enquanto a imunidade consiste em uma limitação constitucional ao poder de tributar, a isenção corresponde em uma limitação infraconstitucional.

A diferenciação entre os institutos é evidenciada na sua incidência sobre as etapas do procedimento tributário. Havendo a incidência de uma norma imunizante, diz-se que não há relação jurídico-tributária, tendo em vista que o ente político não possui competência para instituir hipóteses de incidência sobre aquela situação. Deste modo, não há como concretizar a obrigação tributária, pois não haverá abstração legal para a subsunção do fato concreto.

Doutro lado, quando há a incidência de norma isentiva, diz-se apenas que o crédito tributário é inexigível. Portanto, há relação jurídico-tributária, mas, no exercício de sua competência tributária, o ente político desonera o sujeito passivo do

⁹⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p.1183.

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. p.516.

⁹⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.351.

pagamento do tributo. Consequentemente, a doutrina diz que a isenção opera sobre a etapa do lançamento da obrigação tributária.

Por fim, vejamos o que nos orienta Eduardo Sabbag:

A primeira – imunidade – é não incidência *constitucionalmente* qualificada, tendo como escopo a implementação de objetivos do Estado, demarcados pela sociedade no próprio texto constitucional. É o que dá o timbre de *norma de estrutura ou estrutural*. A segunda – isenção – é dispensa *legalmente* qualificada, estando no campo da incidência tributária e dizendo respeito à conjuntura econômica e social de um país. É o que lhe dá o atributo de *norma de conduta ou de conjuntura*. Com efeito, o que se inibe na *isenção* é o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Na *imunidade*, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a regra imunizadora está fora do campo de incidência do tributo⁹⁹.

4.3 A Efetivação do Benefício Fiscal

Como ressaltado no item anterior, as limitações ao poder de tributar são estabelecidas pela Constituição Federal com o intuito de salvaguardar valores considerados como relevantes para a sociedade. O benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, não é diferente.

Leandro Marins de Souza assim nos orienta:

Fruto da necessidade de se destinar tratamento diferenciado às entidades beneficentes de assistência social, especialmente por sua característica de prestação de *atividade substitutiva*, desonerando portanto suas atividades com a finalidade de proporcionar o seu desenvolvimento e, conseqüentemente, a melhoria na qualidade da prestação de serviços assistenciais aos cidadãos, o artigo 195, § 7º, da Constituição instituiu a imunidade tributária a contribuição para a seguridade social em favor das entidades beneficentes de assistência social¹⁰⁰.

Portanto, o benefício estabelecido em favor das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social se mostra como um elemento importantíssimo para a promoção da assistência social, tendo em vista que essas entidades terão mais recursos para investir e potencializar os seus serviços assistenciais. Ao invés de recolherem aos cofres públicos verbas para o financiamento da Seguridade Social, se mostra, principalmente na realidade de corrupção vivenciada pelo Brasil, mais eficaz que

⁹⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário (Elementos do Direito, v. 3)**. – 11. ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p.45.

¹⁰⁰ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.226-227.

essas verbas sejam mantidas nos cofres das entidades, sendo diretamente revertidas em ampliação e qualificação das atividades assistenciais por elas desenvolvidas.

Entretanto, é bem verdade que a efetivação desse benefício, na prática, não se revela uma medida das mais fáceis. É preciso a observância de diversos requisitos.

É comum que a fruição de qualquer benefício seja condicionada ao preenchimento de requisitos estabelecidos em Lei, mormente tratando-se de benefícios de natureza fiscal. Entretanto, a problemática surge em razão de diversas discussões que circundam o § 7º. do artigo 195, da Carta Política.

O Estado aproveita-se dessas discussões como medida para obstar a fruição do benefício pelas entidades. Isso porque o Estado brasileiro ainda possui uma faceta de “Estado arrecadador”, ou seja, um ente político que visa em primeiro aspecto o aumento de sua arrecadação tributária, sendo incapaz de antever as externalidades positivas que a efetivação do benefício promoverá em favor da sociedade.

4.3.1 Natureza jurídica do benefício

Para identificarmos a natureza jurídica do benefício fiscal estampado no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, crível termos em mente as ponderações anteriormente feitas em relação à diferenciação entre o instituto da imunidade tributária e o da isenção.

Não obstante aos esclarecimentos ali feitos, importa frisar que ambos os institutos correspondem a limitações ao poder de tributar. Entretanto, enquanto a imunidade possui uma matriz constitucional, sendo chamada por muitos como *limitação constitucional ao poder de tributar*, a isenção trata-se de um benefício de ordem infraconstitucional, estabelecida pelo legislador ordinária no pleno exercício de sua competência tributária.

Ainda que a diferenciação entre os institutos seja clara, o legislador constituinte utilizou-se da expressão “são isentas” ao prever o benefício fiscal em favor das entidades beneficentes de assistência social. Essa impropriedade do legislador constitucional gerou confusão quanto à natureza jurídica desse benefício.

Flávia Cristina Moura de Andrade abordou claramente que a expressão “são isentas”, contida no dispositivo constitucional em apreço, trata-se, em verdade, de uma indiscutível impropriedade do legislador constitucional.

Sem dúvida, é a imunidade mais complexa do ponto de vista jurídico. Um de seus problemas decorre da má redação do preceito constitucional. Logo no início, o art. 195, § 7º, da CF/88 fala em isenção. Houve equívoco do constituinte. Como já entendeu o STF em diversas oportunidades, o dispositivo em comento trata de imunidade, e não isenção (RMS 27093, RMS 27977)¹⁰¹.

A natureza de norma imunizante é entendimento predominante entre os autores que se aventuram no estudo do financiamento da seguridade social pelas entidades beneficentes de assistência social.

Leandro Paulsen, logo no início de sua análise do artigo 195, § 7º., da Constituição Federal, se preocupa em afirmar com segurança que o benefício corresponde a uma imunidade, e não a isenção.

Como norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, cuida-se de imunidade e não, propriamente de isenção. A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado. A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la¹⁰².

Da mesma preocupação compartilha Sergio Pinto Martins, que buscou, logo após afirmar que se trata de imunidade, justificar o porquê, esclarecendo a diferença entre imunidade e isenção.

Na verdade, não se trata de isenção, mas de imunidade, pois esta é prevista na Constituição, enquanto a primeira é determinada na lei ordinária. A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. Por meio da imunidade, a Lei Maior suprime parcela do poder fiscal. É uma não incidência constitucionalmente qualificada. Já na isenção estamos diante de hipótese de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, do CTN). O crédito tributário existe, apenas a lei dispensa o seu pagamento. Na imunidade, o crédito tributário nem sequer chega a existir, pois é a própria Constituição que determina que não poderá haver a incidência tributária sobre certo fato. Assim, a isenção depende de lei¹⁰³.

¹⁰¹ ANDRADE, Flávia Cristina Moura de. **Direito previdenciário I – Coleção saberes do direito**, 45. – São Paulo: Saraiva, 2012. p.51.

¹⁰² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p.577-578.

¹⁰³ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da seguridade social**. – 11. ed., – São Paulo: Atlas, 1999. p.228.

Nas palavras de Leandro Marins de Souza:

A Constituição Federal de 1988, através de seu artigo 195, § 7º, atribui incompetência às pessoas políticas para a instituição de contribuição para a seguridade social incidente sobre as entidades beneficentes de assistência social. Não se trata, portanto, verdadeiramente, de *isenção* a exoneração disposta no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, notadamente por se tratar a isenção de espécie de exclusão do crédito tributário (art. 175 do Código Tributário Nacional) e *sempre decorrente de lei* (art. 176 do Código Tributário Nacional), hipótese que não amolda ao caso em discussão¹⁰⁴.

José Eduardo Sabo Paes, por sua vez, busca enfatizar a impropriedade do legislador constitucional. Vejamos:

A cláusula inscrita no art. 195, § 7.º, da Constituição Federal, outorga às entidades beneficentes de assistência social – desde que atendam às exigências estabelecidas em lei – o benefício da imunidade tributária referente às contribuições pertinentes à seguridade social, e não a isenção da contribuição para a seguridade social, a que impropriamente se referiu o legislador constitucional¹⁰⁵.

Não obstante a todas as afirmações da doutrina pátria, a discussão acerca da natureza jurídica do benefício previsto no aludido § 7º. foi levada aos tribunais superiores. A necessidade de manifestação dos tribunais superiores acerca do tema corrobora a afirmação retro formulada, qual seja, de que o Estado utiliza-se das discussões existentes sobre o assunto para obstar a efetivação do benefício.

Em julgamento do Recurso Ordinário interposto no Mandado de Segurança nº. 22.192-9, sob relatoria do Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal confirmou a jurisprudência da Corte, mantendo o entendimento de que o benefício estampado no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, corresponde a verdadeira imunidade tributária. Vejamos:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. – A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade

¹⁰⁴ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.224.

¹⁰⁵ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social : aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. – 7. ed. – São Paulo: Forense, 2010. p.693.

social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.¹⁰⁶

Deste modo, podemos afirmar, sem qualquer receio, que a utilização da expressão “são isentas” trata-se de uma verdadeira impropriedade do legislador constitucional, de modo que não há o afastamento da inexorável natureza de norma imunizante do § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal.

4.3.2 Espécie normativa competente para estabelecer os requisitos

No estágio em que se encontra o presente trabalho, imprescindível que os estudos sejam direcionados à identificação da espécie normativa competente, sob o ponto de vista constitucional, para estabelecer os requisitos necessários para a fruição da imunidade tributária em relação às contribuições sociais. Isso porque o § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, expressamente estabeleceu que o benefício fiscal está condicionado à observância de “exigências estabelecidas em lei”.

Num primeiro momento, nada de relevante se mostra a análise aprofundada desse tema. Entretanto, os reflexos práticos são inúmeros, tendo em vista que se trata de um dos temas mais tormentoso para a efetivação do benefício.

A problemática surge quando a Constituição Federal não estabeleceu no próprio dispositivo (§ 7º.) qual a espécie normativa competente para estabelecer

¹⁰⁶ RMS 22192, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19-12-1996 PP-51802 EMENT VOL-01855-01 PP-00154. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RMS%24%2ESCLA%2E+E+22192%2ENUME%2E%29+OU+%28RMS%2EACMS%2E+ADJ2+22192%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bm9f585>. Acesso em: 07 out. 2016.

os requisitos necessários. Em decorrência disso, dois posicionamentos surgiram na doutrina.

Alguns autores defendem que os requisitos podem ser estabelecidos por simples lei ordinária, ao passo que é predominante o entendimento da necessidade de lei complementar. Diante desse antagonismo, importa verificarmos os argumentos de cada corrente.

O entendimento dos autores que defendem a possibilidade de simples lei ordinária estabelecer os requisitos para a fruição do benefício fiscal repousa-se na interpretação literal do artigo 149, da Constituição Federal. Esses autores reconhecem que o artigo 146, inciso II, também da Lei Maior, determina que as limitações constitucionais ao poder de tributar são matéria reservada à lei complementar. Entretanto, alegam que tal reserva não se aplica às contribuições sociais.

Neste sentido, Miguel Horvath Júnior nos esclarecer que:

[...] os requisitos podem ser fixados por lei ordinária, porque o constituinte não exigiu a observância de lei complementar, uma vez que o art. 149, *caput*, da CF, ao determinar que as contribuições lá referidas deveriam observar os princípios aplicáveis aos demais tributos, não mencionou o inciso 'II' do art. 146, também da CF, [...]. E, conforme já vimos, as contribuições para a seguridade social estão incluídas no referido dispositivo¹⁰⁷.

Segundo essa corrente, o artigo 149, da Constituição Federal, ao estabelecer a competência tributária da União Federal quanto à instituição de contribuições sociais, mencionou apenas que se deve observar o disposto nos artigos 146, inciso III, e 150, incisos I e III. Deste modo, ao mencionar especificamente apenas o inciso III, do artigo 146, o legislador constitucional demonstra a sua intenção de que os demais incisos do artigo 146 não sejam aplicados.

Portanto, os requisitos necessários à fruição do benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, podem ser fixados por simples lei ordinária pelo fato do artigo 149, também da Constituição Federal, ter excluído, em uma interpretação a *contrario sensu*, a aplicação do inciso II do artigo 146 às contribuições sociais.

¹⁰⁷ JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.428.

Em contra partida, é majoritário na doutrina o entendimento de que os requisitos devem ser estabelecidos exclusivamente por lei complementar. Isso porque o benefício fiscal em questão corresponde a uma verdadeira imunidade tributária, ou seja, uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado. Todo e qualquer entendimento contrário padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que há afronta direta ao disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Neste sentido, Alexandre Mazza nos esclarece que:

De acordo com o que dispõe o art. 146, II, da CF, é necessária lei complementar para regulamentar limitação constitucional ao poder de tributar. Por isso, havendo qualquer necessidade de editar lei disciplinando, em nível infraconstitucional, uma imunidade tributária, tal lei obrigatoriamente deve ser lei complementar¹⁰⁸.

Leandro Marins de Souza, ao enfrentar o tema, asseverar que, “em se tratando de imunidade tributária, e não de *isenção*, somente a lei complementar pode lançar mão da exigência de requisitos para a sua fruição”¹⁰⁹.

Segundo Luciano Amaro:

As leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (a de “complementar” as disposições constitucionais). É o que ocorre quando se lhes dá a atribuição de dispor sobre *conflitos de competência*, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (CF, art. 146, I), explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS (tributo municipal) e do ICMS (tributo estadual), ou a de regular as *limitações constitucionais do poder de tributar* (CF, art. 146, II), desdobrando as exigências do princípio da legalidade, regulando as imunidades tributárias etc¹¹⁰.

Portanto, para essa segunda corrente (predominante entre os autores), os requisitos necessários para a efetivação do benefício fiscal em relação às contribuições sociais precisam, sob pena de inconstitucionalidade, ser fixados por lei complementar, tendo em vista que, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar, a matéria é reservada à lei complementar pelo artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

¹⁰⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2015. p.347.

¹⁰⁹ SOUZA, loc.cit.

¹¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.192.

A posição do Supremo Tribunal Federal é direcionada no sentido de que, quando a matéria precisa ser regulamentada por lei complementar, a Constituição Federal a requer de modo expresso. Em sentido contrário, referindo-se apenas em “lei”, a Constituição está autorizando que a regulamentação da matéria seja feita por simples lei ordinária.

Neste sentido, poderíamos afirmar que o STF entende que os requisitos necessários para a efetivação do benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, podem ser fixados por simples lei ordinária. Entretanto, em junho de 2005, no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº. 428.815-0, a Suprema Corte brasileira exposou o entendimento de que esses requisitos são sim matéria reservada à lei complementar.

Leandro Paulsen aborda pontualmente esse paradigma. Vejamos:

No sentido de conciliar a exigência de lei complementar para a regulamentação de limitações ao poder de tributar, constante do art. 146, II, da CF, com a referência simplesmente aos requisitos de lei no art. 195, § 7º, da CF e tendo em conta rígida posição do STF no sentido de que, quando a Constituição refere lei, cuida-se de lei ordinária, pois a lei complementar é sempre requerida expressamente, decidiu, o STF, em junho de 2005, no Ag. Reg. nº RE 428815-0, de modo inequívoco que as condições materiais para o gozo da imunidade são matéria reservada à lei complementar, mas que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades, como a necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidade de fins filantrópicos são matéria que pode ser tratada por lei ordinária¹¹¹.

No mesmo sentido, Fábio Zambitte Ibrahim afirma que:

Como regra geral, sabe-se que a menção à “lei” no texto constitucional, desprovida de qualquer qualificativo, é entendida como lei ordinária, sendo necessária lei complementar somente quando a Constituição assim diz expressamente. Por esta regra, a lei reguladora dessa imunidade seria ordinária. Entretanto, a grande maioria da doutrina, em especial tributária, defende tratar-se de lei complementar, devido ao disposto no art. 146, II, da CRFB/88, o qual determina que cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, onde as imunidades encaixam-se¹¹².

Ademais, Paulsen ressalta que os requisitos para a efetivação da imunidade não podem ser confundidos com os requisitos para a certificação. Vejamos:

¹¹¹ PAULSEN, loc.cit.

¹¹² IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p.113.

[...] cabe destacar que não se pode confundir a exigência dos certificados, como requisito formal para o gozo da imunidade, com as condições materiais para a obtenção de tais certificados, condições essas que só poderiam ser estabelecidas por lei complementar¹¹³.

Portanto, para que as entidades do Terceiro Setor façam uso do benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, necessário é a observância dos requisitos fixados por lei ordinária, quanto ao enquadramento como entidade beneficente de assistência social, e dos requisitos fixados por lei complementar, quanto à efetivação da imunidade tributária.

4.3.3 Os requisitos que devem ser observados

Restando como certo que a *lei complementar* é a espécie normativa competente, sob o ponto de vista constitucional (art. 146, I, CF), para fixar os requisitos que as entidades certificadas como beneficentes de assistência social (Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009) precisam observar para efetivarem o benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, é preciso identificar, agora, qual a legislação pátria com natureza jurídica de lei complementar que dispõe sobre esses requisitos.

Destaca-se, desde logo, que não há no Ordenamento Jurídico brasileiro uma legislação com natureza jurídica de lei complementar, que regulamenta especificamente os requisitos necessários para a efetivação da imunidade tributária em relação às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195, § 7º., CF).

Atualmente a legislação que dispõe sobre os requisitos para efetivação do benefício fiscal em questão é a Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Entretanto, trata-se de uma legislação com natureza jurídica de lei ordinária. Logo, o referido diploma padece, na parte em que dispõe sobre os requisitos para a efetivação do benefício (art. 29), de verdadeira inconstitucionalidade formal.

Leandro Marins de Souza ressalta, neste sentido, que a legislação ordinária que buscou estabelecer os requisitos para a fruição da imunidade tributária

¹¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p.580.

das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais trata-se de legislação inconstitucional. Vejamos:

A exemplo do quanto exposto na análise da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, no que tange à imunidade tributária a contribuição para a seguridade social destinada às entidades beneficentes de assistência social, foi editada legislação ordinária pretendendo, inconstitucionalmente, criar requisitos extraordinários a sua fruição¹¹⁴.

Neste cenário, portanto, quais seriam os requisitos necessários para a efetivação do benefício fiscal? A solução encontrada pela doutrina, e acompanhada pela jurisprudência, para suprimir essa lacuna legislativa, foi a utilização analógica do artigo 14, do Código Tributário Nacional.

Leandro Marins de Souza assim nos orienta:

Basta, para tanto, lembrar que *lei complementar* é competente para a regulamentação das *imunidades tributárias*, e que a lei complementar aplicável para tanto, no sistema jurídico brasileiro atual, é o Código Tributário Nacional. No mesmo sentido da regulamentação da imunidade tributária a impostos, destinada às instituições de educação e de assistência social, é o artigo 14 do Código Tributário Nacional que prevê os requisitos para a fruição de imunidade tributária a contribuição para a seguridade social deferida às entidades de assistência social¹¹⁵.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen assevera que:

O art. 14 do CTN regula a imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Entretanto, na ausência de regulação, por lei complementar, da imunidade relativa às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social prevista no art. 195, § 7º, da CF, a doutrina e mesmo os tribunais têm entendido que assume também este papel, sendo aplicável por analogia. A utilização da analogia em matéria tributária, aliás, tem suporte no art. 108, I, da CTN¹¹⁶.

Fábio Zambitte Ibrahim assim também nos orienta:

[...] os requisitos a serem seguidos pelas entidades beneficentes são os previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº. 5.172/66, a qual possui *status* de lei complementar. A lei ordinária somente seria

¹¹⁴ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.233.

¹¹⁵ SOUZA, loc.cit.

¹¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p.667-668.

admitida para adensar e explicitar tais requisitos de constituição da entidade beneficente. Por isso, os demais requisitos do art. 55 da Lei nº. 8.212/91, à exceção do inciso III, na nova redação, continuaram válidos até a nova regulamentação da matéria, o que se deu com a Lei nº. 12.101/09, que acabou por revogar, na íntegra, o art. 55 da Lei nº. 8.212/91¹¹⁷.

Portanto, os requisitos necessários para a efetivação da imunidade tributária em relação às contribuições sociais são aqueles elencados no artigo 14, do Código Tributário Nacional, embora este dispositivo regulamente os requisitos para a efetivação da imunidade em relação aos impostos (art. 150).

Outrossim, vale destacar que o Código Tributário Nacional foi estatuído sob a égide da Constituição de 1946, pela Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Naquela época, não havia diferenciação entre lei complementar e lei ordinária, de modo que todas as matérias de natureza tributária eram regulamentadas pela mesma espécie normativa das demais matérias, qual seja, lei ordinária. Deste modo, o Código Tributário Nacional originalmente corresponde a uma legislação com natureza de lei ordinária.

Entretanto, logo após a entrada em vigência do CTN, sobreveio a Constituição de 1967, que entrou em vigor em 15 de março de 1967. A partir de então, as matérias de natureza tributária passaram a ser veiculadas por lei complementar, de modo que o Código Tributário Nacional, por ter nascido formalmente em consonância com a disciplina constitucional anterior, foi recepcionado pela Constituição de 1967 como legislação com *status* de lei complementar.

Portanto, mesmo sendo originalmente estatuído por lei ordinária, o Código Tributário Nacional passou, a partir da entrada em vigor da Constituição de 1967, a ter *status* de lei complementar, em virtude do fenômeno da recepção em direito constitucional. O mesmo ocorreu na entrada em vigor da Constituição de 1988, tendo em vista que o § 5º. do artigo 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu que “fica assegurada a aplicação da legislação anterior” mesmo com a vigência do novo sistema tributário nacional.

Deste modo, até então, o Código Tributário Nacional é a única legislação com *status* de lei complementar que dispõe sobre os requisitos para a efetivação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

¹¹⁷ IBRAHIM, loc.cit.

Finalmente, para que a entidade proceda à efetivação da imunidade tributária em relação às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, é preciso a observância dos seguintes requisitos: (i) serem certificadas como entidades beneficentes de assistência social, nos termos do Capítulo II, da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009; (ii) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (iii) aplicarem integralmente, no Brasil, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (iv) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

5 CONCLUSÃO

As abordagens feitas no presente trabalho mostram-se de grande relevância social, uma vez que buscaram minimizar ao máximo as variáveis que contribuem para a problemática da efetivação do benefício fiscal concedido pela Constituição Federal às entidades beneficentes de assistência social.

Isso porque, ao longo de todo o trabalho, verificou-se que as entidades beneficentes de assistência social são entidades que compõem o Terceiro Setor da sociedade, ou seja, são instituições privadas que prestam, sem nenhuma finalidade lucrativa, serviços no âmbito da Seguridade Social, em regime de complementariedade ao Estado.

Neste contexto, destaca-se que, desde sempre, a sociedade foi composta por dois setores bem distintos entre si, o Mercado (sociedade civil) e o Estado (ente político). Entretanto, diante da insuficiência orçamentária evidenciada no *Estado de Bem-estar Social*, impossibilitando-o para o exercício das políticas assistencialistas, o ente político viu-se obrigado a chamar a sociedade civil para participar da promoção da assistência social. E foi neste contexto que se deu o surgimento e desenvolvimento do Terceiro Setor. Portanto, diz-se que o Terceiro Setor é uma consequência natural da *Crise Fiscal do Estado*.

Consequentemente, os motivos que levam o legislador a estabelecer o benefício fiscal em relação às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, é a própria destinação institucional das entidades beneficentes de assistência social. Ao invés de recolherem verbas aos cofres públicos, com o fim de promover o financiamento direto da Seguridade Social, é mais válido e eficiente que essas entidades direcionem esses valores para a ampliação e qualificação de seus próprios serviços. Esse “investimento” direto ao serviço assistencial, sem qualquer participação do ente político, é mais vantajoso à sociedade, tendo em vista que as entidades terão em suas mãos mais recursos financeiros do que lhe seriam destinados pelo regime da Seguridade Social.

Entretanto, é importante deixar claro que a Seguridade Social corresponde a um sistema de proteção social de extrema importância, tendo em vista que possui como objetivo institucional a garantia do “mínimo existencial” aos necessitados. Trata-se de um sistema que veio se aperfeiçoando durante muitos anos, adotando a característica da universalidade após a Segunda Guerra Mundial.

Foi institucionalizado nos moldes de proteção social universal ao Ordenamento Jurídico brasileiro com a Constituição de 1988, e regulamentado pelas Leis nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispôs sobre o custeio, e nº. 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispôs sobre os benefícios previdenciários.

O financiamento desse sistema protetivo, segundo o artigo 195, *caput*, da Constituição Federal, é feito por toda a sociedade, direta ou indiretamente. O financiamento direto refere-se ao pagamento das contribuições sociais, ao passo que o financiamento indireto refere-se à parcela do orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal que são destinados à Seguridade Social. Considerando que o parágrafo único do artigo 15, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, equipara, para fins do financiamento direto, as entidades beneficentes de assistência social às empresas, o benefício fiscal em apreço abrange apenas as contribuições sociais a cargo das empresas, ou seja, aqueles previstos no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

O benefício fiscal do § 7º. revela-se como uma verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado. Esse poder estatal é externalizado através da competência tributária que a Constituição Federal atribui aos entes políticos. Imbuído dessa competência, o Estado (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), cada qual dentro de seu âmbito de competência, tem aptidão para inovar o Ordenamento Jurídico, criando *hipóteses de incidências*.

O exercício dessa competência é importante para que o ente político tenha recursos econômicos suficientes para garantir a manutenção de sua organização estrutural e a consecução de seus objetivos institucionais. Entretanto, a própria Constituição Federal estabelece limitações a esse poder, visando assegurar direitos e valores considerados como relevantes para a sociedade. O mesmo é possível que seja feito pelo legislador infraconstitucional.

Neste contexto, temos a imunidade tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar, ao passo que a isenção tributária corresponde a uma limitação infraconstitucional. Além disso, enquanto a imunidade está relacionada como a definição da competência tributária, a isenção está relacionada com o exercício dessa competência. Numa situação objeto de norma imunizante, diz-se que o ente político não possui competência tributária. Já em relação a uma situação objeto de norma isentiva, o ente político possui competência tributária, mas o seu exercício está limitado, não podendo proceder à exigibilidade da exação.

Consequentemente, é certo na doutrina e jurisprudência que o benefício do § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, corresponde a uma verdadeira imunidade tributária, tendo em vista que foi instituído pelo próprio texto constitucional e acarreta numa limitação ao poder de tributar do Estado. Portanto, chegou-se à conclusão de que a expressão “são isentas”, prevista no preceito constitucional, revela-se unicamente numa impropriedade do legislador.

Neste sentido, tem-se que a espécie normativa competente, sob o ponto de vista constitucional, para fixar os requisitos para fruição desse benefício é a lei complementar. O artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, é claro em prever que a regulamentação das limitações constitucional do poder de tributar do Estado é uma matéria reservada à Lei Complementar.

O Ordenamento Jurídico brasileiro não possui nenhum diploma legal genuinamente com natureza de lei complementar. O único diploma que, em razão do fenômeno da recepção em direito constitucional, possui *status* de lei complementar é o Código Tributário Nacional, tendo em vista que foi recepcionado pelas Constituições de 1967 e 1988 como legislação regulamentadora do Direito Tributário. Neste sentido, a fruição do benefício previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal, é condicionada ao preenchimento dos requisitos fixados pelo artigo 14, do CTN.

Entretanto, para que as entidades façam jus a esse benefício, primeiramente, é preciso que sejam certificadas como “entidade beneficente de assistência social”, nos termos da lei. Para tanto, é preciso que preencham os requisitos fixados no Capítulo II, da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Em geral, conclui-se que a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social (art. 195, § 7º., CF) é um importante mecanismo de impulsionamento do Terceiro Setor, fomentando cada vez mais a participação da sociedade civil na promoção do bem-estar social e proporcionando que essas entidades, ao invés de recolherem verbas aos cofres públicos, direcionem esses valores diretamente para a ampliação e qualificação de sua própria atividade assistencial, garantindo à sociedade uma assistência social mais adequada e humanitária.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. – 3. ed. – Barueri, SP: Manole, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

ANDRADE, Flávia Cristina Moura de. **Direito previdenciário I – Coleção saberes do direito, 45**. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. – 6. ed. – São Paulo: Malheiros, 1996.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. – 16.ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2014.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. – 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de direito previdenciário**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às Entidades Benéficas de Assistência Social**, 2010. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Orientador: Prof. Dr. Estevão Horvath.

GOULART, Karine Borges. **A imunidade das entidades benéficas de assistência social em relação às contribuições sociais**. 2002. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Instituto de Cooperação e Assistência Técnica da Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal – ICAT/AEUDF. Orientação: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa.

HAIK, Cristiane Fátima Grano. **A imunidade de contribuições para seguridade social das entidades benéficas de assistência social**. 2011. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Orientação: Prof. Dr. Miguel Horvath Júnior.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. – 19. ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2014.

JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário** – 8ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Filantropia e “Renúncia Fiscal”**. Filantropia.org., São Paulo, 25 de fevereiro de 2002. Disponível em: www.filantropia.org/artigos/ives_gandra.htm. Acesso em: 04 out. 2016.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da seguridade social**. – 11. ed., – São Paulo: Atlas, 1999.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2015.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social : aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. – 7. ed. – São Paulo: Forense, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PRENHOLATO, Bruno Augusto. **A imunidade tributária como instituto de garantia e efetivação dos direitos humanos para as entidades assistenciais**. 2007. 189 F; 30 cm. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica de Brasília, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, 2007. Orientação: João Rezende Almeida Oliveira.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário (Elementos do Direito, v. 3)**. – 11. ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

_____. **Manual de direito tributário**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004