

A EFETIVAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NO § 7º. DO ARTIGO 195, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

André Luís de França PASOTI¹
Edson Freitas de OLIVEIRA²

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo analisar as discussões acerca dos requisitos necessários para a efetivação do benefício fiscal previsto no § 7º. do artigo 195, da Constituição Federal. Para tanto, buscar-se-á uma solução partindo-se da análise de assuntos gerais e evoluir-se-á para questões específicas. Em um primeiro momento, será analisada a competência tributária como o principal mecanismo estatal de arrecadação de renda, bem como apresentará algumas limitações ao poder de tributar. Já em um segundo momento, cuja finalidade será estabelecer as justificativas da concessão do benefício, o trabalho concentrará seus estudos na demonstração da relevante atuação complementar das entidades do *terceiro setor* da sociedade, em face da incapacidade do Estado em exercer adequadamente seus objetivos institucionais. Em seguida, estudar-se-á qual a natureza do dispositivo competente para estabelecer os requisitos necessários ao gozo do benefício, considerando que o legislador constitucional condicionou-o à observância de certos requisitos. Para tanto, será necessário passar primeiramente pela análise da natureza jurídica do benefício em questão, destacando-se, de antemão, que majoritariamente há o entendimento de que o benefício consiste em uma situação de *imunidade tributária*. Neste sentido, a pesquisa resultou na conclusão de que as entidades gozarão da imunidade tributária em relação às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, quando forem certificadas como *entidades beneficentes de assistência social*, nos termos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, e preencherem cumulativamente os requisitos estabelecidos pelo artigo 14, do Código Tributário Nacional.

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

1 INTRODUÇÃO

Em um *Estado Social de Direito*, cuja finalidade central é a promoção de uma vida digna aos cidadãos, por meio de políticas e ações governamentais destinadas à assistência social, é muito relevante a atuação complementar das

¹ Discente do 8º. termo do curso de Direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

² Advogado, Mestre em Direito, Coordenador de Pós-Graduação e Docente do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. Orientador da disciplina “Monografia I”. Orientador do trabalho.

entidades pertencentes ao *terceiro setor* da sociedade, posto que o orçamento dos entes políticos não é suficiente para garantir o mínimo necessário a todos.

Diante desta relevante atuação social, a Constituição Federal estabeleceu benefícios de ordem fiscal em favor das entidades beneficentes de assistência social, e é neste contexto que se enquadra o objetivo deste trabalho.

O desenvolvimento do presente trabalho abordou inicialmente o delicado conflito existente entre o instituto da competência tributária dos entes políticos e o instituto das limitações ao poder de tributar previstas na Lei Maior. Neste sentido, os estudos foram direcionados a esclarecer que a norma prevista no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, refere-se ao instituto da *imunidade tributária*, e não da *isenção*, como defendido por alguns doutrinadores.

Em sequência, passou-se à análise da evolução das concepções de Estado, com vistas a compreender o desenvolvimento, ao longo do tempo, dos modos da interferência do Estado na vida privada. Além disso, buscou-se no contexto social de surgimento do *terceiro setor*, as justificativas para a concessão da imunidade quanto às contribuições destinadas à seguridade social em favor das entidades beneficentes de assistência social.

Após esclarecer os motivos que justificam a não incidência das contribuições sociais em relação às entidades beneficentes de assistência social, necessário se fez a identificação dos requisitos exigidos para o gozo deste benefício. Portanto, os estudos foram concentrados na direção de demonstrar a natureza jurídica do dispositivo legal capazes de elencar esses requisitos, posto que alguns doutrinadores entendem que simples *lei ordinária* é suficiente, ao passo que o entendimento predominante é inclinado no sentido de que os requisitos devem ser fixados por *lei complementar*, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Além dos estudos terem se concentrado na demonstração da natureza do dispositivo legal capaz de estabelecer os requisitos para o gozo do benefício em questão, o presente trabalho também buscou esclarecer que a entidade somente fará jus ao benefício quando for certificada como *entidade beneficente de assistência social*, nos termos da Lei. 12.101, de 27 de novembro de 2009, e preencher cumulativamente os requisitos exigidos pelo artigo 14, do Código Tributário Nacional.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES

Com a necessidade da existência de um ente politicamente soberano, capaz de pacificar os conflitos inerentes à vida em sociedade, o Estado passou a exercer uma posição de mantenedor da vida e da ordem social, provendo aos cidadãos o “mínimo necessário” para uma vida digna. No entanto, a execução de programas estatais e de políticas sociais, pressupõe a existência de recursos econômicos suficientes para tanto.

Neste sentido, destaca-se que o Estado, por ser um ente juridicamente político, não possui autonomia financeira, e por isso, necessita invadir o patrimônio de seus cidadãos, buscando nele os recursos necessários à manutenção de sua organização estrutural e exercício de seus objetivos institucionais. Conseqüentemente, a Lei Maior de um Estado, reconhecendo a natureza parasita do ente político, deve-se preocupar em lhe garantir meios eficazes de arrecadação desses recursos.

Leandro Paulsen (2011, p. 09) ressaltar que “é através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo”. Sendo assim, o Estado tem na arrecadação tributária a sua principal fonte de recursos econômicos.

Os Estados estruturalmente organizados em forma de federação³, como ocorre no Brasil, têm a sua competência tributária partilhada entre os entes federados, tendo em vista que, por serem dotados de autonomia político-administrativa, também necessitam de recursos para garantir tanto a sua manutenção estrutural quanto a manutenção de suas políticas governamentais, e como já ressaltado, a arrecadação tributária é a principal fonte estatal de recursos econômicos.

Neste sentido, Luciano Amaro (2014, p. 115) nos esclarece que:

“No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de *partilha de*

³ Forma de organização estatal, em que o Estado é composto “por unidades que, embora dotadas de capacidade de auto-organização e de autoadministração, não são dotadas de soberania, submetendo-se a uma Constituição Federal”. (ACQUAVIVA, 2010, p. 90).

competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo – que mais de perto vai interessar-nos – o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”.

Não obstante, mister se faz tecer algumas ponderações acerca do que de fato consiste a *competência tributária* do Estado.

Eduardo Sabbag (2009, p. 339) afirma que “a competência tributária é a habilidade privada e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”. Por sua vez, Luciano Amaro (2014, p. 122) acentua que “a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa”.

Portanto, se tem que a competência tributária atribuída aos entes políticos pela Constituição Federal, compreende a competência legislativa plena, como bem colocado pelo artigo 6º, *caput*, do Código Tributário Nacional. O ente político dotado dessa competência tem a aptidão para criar tributos, estabelecendo, dentro de sua esfera de atribuição, situações abstratas em que haverá a incidência do tributo.

Entretanto, em que pese a arrecadação tributária seja a principal fonte estatal de recursos econômicos, a competência tributária dos entes políticos não é absoluta. A própria Constituição Federal estabelece princípios e normas limitadoras, visando a proteção de valores considerados relevantes. Segundo Paulsen (2011, p. 09), “a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos”.

Neste sentido, Eduardo Sabbag (2009, v.3, p. 19) é categórico em afirmar que a competência tributária não é absoluta. Vejamos:

“O exercício do poder de tributar (competência tributária) não é absoluto. A Constituição Federal restringe-o, ora no interesse do cidadão ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras”.

Apesar de Sabbag afirmar que a competência tributária não é absoluta pelo fato da Constituição Federal restringi-la, é importante esclarecer que as limitações ao poder de tributar não estão previstas somente na Carta Máxima do Estado. Luciano Amaro (2014, p. 131), esclarece, neste sentido, que “o exercício

legítimo da competência para a criação de tributos é balizado não só por normas de estatura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia”.

Conquanto, o presente trabalho concentrará o seu campo de pesquisa somente na limitação prevista no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, buscando compreender se se trata de imunidade ou de isenção.

2.1 Imunidade e Isenção como Limitações do Poder de Tributar

Antes de adentrarmos propriamente ao estudo da imunidade e da isenção como institutos limitadores do poder de tributar do Estado, oportuno que se faça um breve esclarecimento acerca do procedimento tributário que culmina na arrecadação de recursos econômicos ao ente político

No exercício pleno de sua competência tributária, o ente político, por meio de *lei ordinária*, tem a aptidão para criar situações abstratas em que haverá a incidência do tributo. Essas situações são denominadas de *hipóteses de incidência*.

O segundo ato do procedimento tributário, o *fato gerador*, é um ato inerente ao contribuinte, na qual se traduz na situação fática pela qual há a concretização da situação abstratamente estabelecida pelo legislador.

Em seguida, havendo a subsunção do *fato* praticado pelo contribuinte à *hipótese de incidência* abstratamente estabelecida pelo legislador, surge-se a *obrigação tributária*, que, entretanto, somente se materializará em *crédito tributário* após o seu lançamento em *dívida ativa*.

Ultrapassada essa breve síntese do procedimento tributário, daremos início ao estudo da imunidade e da isenção como formas de limitação ao poder de tributar. Esclarece-se, de antemão, que, segundo Eduardo Sabbag (2009, v.3, p. 45), “as imunidades representam uma delimitação negativa da competência tributária”.

Ademais, é de se considerar que, embora as limitações ao poder de tributar não estejam estabelecidas somente em normas constitucionais, a imunidade trata-se de uma situação balizadora constitucionalmente estabelecida.

Neste sentido, Luciano Amaro (2014, p. 176) nos ensina que a imunidade tributária consiste na situação em que não há a incidência do tributo, pois,

por algum motivo de especialidade pessoal ou material, a Constituição Federal achou por bem deixá-la fora do alcance da competência tributária do Estado.

Portanto, temos que a imunidade consiste no instituto em que a Constituição Federal retira determinada situação do campo da competência tributária do Estado, impossibilitando, assim, que o legislador infraconstitucional institua exações que possam incidir sobre aquela situação.

Com efeito, não há que se falar em relação jurídica de natureza tributária quanto às situações imunizadas pela Constituição Federal, haja vista que, em razão da incompetência do Estado, não se tem nem o primeiro ato do procedimento tributário (*hipóteses de incidência*),

Por outro lado, também temos que considerar as situações de isenção do crédito tributário, pois, de certa forma, também representam uma limitação ao poder de tributar. Neste sentido, pertinente ressaltarmos os ensinamentos de Eduardo Sabbag. Segundo o nobre doutrinador, a competência tributária atribuiu ao Estado tanto o poder de instituir quanto o poder de cobrar tributos (SABBAG, 2009, v.3, p. 66).

Para Borges (1966) *apud* Sabbag (2009), a isenção exclui a própria obrigação tributária, pois impede o surgimento de seu fato gerador. Entretanto, Sabbag (2009, v.3, p. 45) discorda, afirmando que há sim o surgimento da obrigação tributária, tendo em vista que ocorre a subsunção do *fato à hipótese de incidência*, porém, exclui-se o crédito tributário, visto que a isenção impede o lançamento da obrigação em dívida ativa.

Portanto, enquanto na imunidade não há relação jurídico-tributária, pois o *legislador constitucional* fixou que o Estado não tem competência para instituir exação para aquela situação específica; na isenção, por outro lado, existe relação jurídica entre o contribuinte e o *fisco*, porém o crédito tributário é inexigível, pois o *legislador infraconstitucional* fixou que naquela determinada situação, o ente político abster-se-á da cobrança do tributo.

Neste sentido, Amaro (2014, p. 177) assevera que a imunidade e a isenção se diferenciam basicamente no que tange ao plano de atuação da norma, posto que a imunidade atua no plano da *definição da competência*, enquanto a isenção atua no plano do *exercício da competência*.

Na mesma esteira, Sabbag (2009, v.3, p. 45) preconiza que:

“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 tributo”.

Com efeito, concluímos que, apesar do legislador constitucional ter-se utilizado da expressão “são isentas”, a regra contida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, trata-se de veras de uma situação de imunidade. Tanto é assim que inexistente ao ente político a competência para instituir contribuições destinadas à seguridade social em relação às entidades beneficentes de assistência social, que atenderam às exigências estabelecidas em lei.

Neste sentido, Leandro Marins de Souza (2004, p. 224) nos ensina que:

“Como visto, a Constituição só pode, por não ser de sua competência afastar tributos instituídos, atribuir incompetências. Estivesse a Constituição Federal, através de seu artigo 195, § 7º, afastando a incidência de contribuições para a seguridade social das atividades das entidades beneficentes de assistência social, estaria agindo em desconformidade com a sua função. Assim, sendo, só se pode interpretar a norma contida no artigo citado como sendo a *atribuição de uma incompetência* deferida constitucionalmente às pessoas políticas competentes pela instituição de contribuição à seguridade social”.

O mesmo doutrinador segue afirmando que:

“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 amoldam ao caso em discussão”.

Destaca-se ainda, que este entendimento vem sendo predominante na doutrina e na jurisprudência pátria, havendo, inclusive, decisões do Supremo Tribunal Federal neste sentido, podendo ser citadas as ADIns 2.028 e 2.036 e o RE 168.110/DF, j. 04.04.2000, rel. Min. Moreira Alves.

3 JUSTIFICATIVA DO BENEPLÁCITO FISCAL

Para proporcionar uma maior compreensão das razões práticas que justificam a concessão da imunidade tributária em relação às contribuições destinadas à seguridade social, mister enquadrarmos em qual contexto político-social se deu o surgimento do *terceiro setor* da sociedade.

Embora não seja objeto de pesquisa no presente trabalho, não podemos nos esquecer das ponderações doutrinárias acerca do surgimento do Estado como ente político, dotado de soberania, responsável pela manutenção da vida e da ordem social dentro de sua unidade territorial.

O Estado, desde o seu reconhecimento como ente político, vem sendo influenciado por ideologias políticas que foram surgindo e evoluindo por toda a história. Isso fez com que o modo de interferência do Estado na vida social passasse por diversos estágios. Foi justamente essa evolução que proporcionou o surgimento do *terceiro setor*.

Para muitos doutrinadores, o Estado é uma situação jurídica decorrente da necessidade dos homens em conviverem em sociedade. Portanto, considerando que o Estado consiste em uma sociedade organizada, afirma-se que ele sempre existiu, ainda que não totalmente organizado. No entanto, era necessária a existência de um ente soberano, capaz de sobrepor-se às vontades dos homens, fazendo que todos se submetessem aos regramentos da vida em sociedade. Isso era necessário para que se mantivesse uma estabilidade social, o que não se encontrava no *Estado Medieval*.

Com isso, surge-se a concepção do *Estado Moderno*, caracterizado, sobretudo, pela interferência absoluta do Estado na vida da sociedade. Esse caráter absolutista acarretou, desde o início, fortes críticas a este ideal de Estado.:

“E já desde sua instituição o *Estado Moderno* passou a ser alvo de críticas, no sentido de apresentar-se como um limitador das liberdades e individualidades dos cidadãos, por sua condição de interventor na sociedade, sobretudo por adotar, em seu início, características absolutistas” (SOUZA, 2004, p. 55).

Os críticos desta concepção absolutista passaram a lutar em busca de liberdades e valorização do indivíduo, o que culminou no surgimento da ideologia liberal de Estado. A nova ideologia liberal defendia a criação de um *estado mínimo*, capaz apenas de manter a estabilidade social e proporcionar aos cidadãos o direito de serem livres.

Com a instalação do *Estado Liberal*, a maneira de interferência do Estado na vida da sociedade mudou drasticamente em comparação ao ultrapassado modelo. Enquanto não se tinha mais um absolutismo estatal, notou-se uma predominância do individualismo e uma supremacia dos mais afortunados. Neste sentido, Bruno Augusto Prenholato (2007, p. 121), em dissertação de mestrado publicada pela Universidade Católica de Brasília, enfatiza que:

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

Portanto, e muito em razão dos reflexos sociais da Primeira Guerra Mundial, surge-se o *Estado Social de Direito*, trazendo uma conjugação da concepção absolutista do *Estado Moderno* e da concepção liberal do *Estado Liberal*. O Estado deixou de ter um viés totalmente absolutista, passando a garantir aos cidadãos o direito à liberdade; por outro lado, também não manteve o viés totalmente liberal, passando a intervir na sociedade, com o fim de garantir o “mínimo necessário” para que todos tenham uma vida digna.

Nesta linha, a Constituição de diversos Estados, inclusive a Constituição do Brasil, consagrou diversos direitos sociais, criando políticas governamentais direcionadas à assistência social. Entretanto, como pontuado no início deste trabalho, a promoção dessas políticas pressupõe a existência de recursos econômicos.

Oportuno esclarecer que os recursos estatais não são destinados exclusivamente à promoção da assistência social. Os recursos provenientes da arrecadação tributária também são utilizados para a manutenção da organização estrutural do Estado, custeando os gastos do próprio Governo. Portanto, instalou-se uma crise institucional, chamada por muitos de *Crise Fiscal do Estado*.

Diante disto, soluções tiverem que ser tomadas, e a necessidade de manter um orçamento público capaz de promover as políticas assistencialistas mostrou que não bastaria apenas intensificar a carga tributária. Neste contexto, surge-se a ideia de chamar a sociedade para participar em conjunto com o Estado na promoção da assistência social. Nascia-se ali a ideia do *terceiro setor* da sociedade.

Leandro Marins de Souza (2004, p. 61-62) ressalta o surgimento do *terceiro setor* neste contexto de *crise fiscal do Estado*:

“Este é o contexto em que surgem os debates sobre o Terceiro Setor, que se fundamentam sobretudo numa 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*, es 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 mercado”.

Portanto, temos que o *terceiro setor* corresponde ao setor da sociedade composto por pessoas físicas ou jurídicas que atuam, sem nenhuma finalidade lucrativa, na prestação da assistência social, de modo a complementar a atuação do Estado.

Considerando que o exercício da competência tributária por parte do ente político destina-se à arrecadação dos recursos necessários para que o Estado possa custear a promoção da assistência social, a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, se justifica pela própria natureza do sujeito imunizado. Sendo as *entidades beneficentes de assistência social* entidades que atuam diretamente na prestação da assistência social aos que dela necessitem, não há razão para que elas sejam oneradas por exações destinadas a este fim.

Desta feita, não se tem razão para a incidência de tributos destinados a possibilitar que o Estado exerça o mesmo serviço que a entidade destina-se a exercer, certo de que, em muitas vezes, exercido com mais eficácia.

Ademais, a imunidade não pode ser vista somente como um benefício fiscal concedido pelo legislador constitucional em razão da atuação complementar dessas entidades, devendo também ser encarada também como uma maneira de

fomentar a participação da sociedade civil na promoção do *Estado de Bem Estar Social*.

Leandro Marins Souza (2004, p. 226-227) considera que a Constituição Federal instituiu a imunidade em relação às contribuições destinadas à seguridade social em favor das entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de proporcionar o seu desenvolvimento, considerando a sua característica de prestação de *atividade substitutiva*.

4 OS REQUISITOS EXIGIDOS PARA O GOZO DA IMUNIDADE

O legislador constituinte, ao reconhecer a relevância social da atividade complementar exercida pelas entidades do *terceiro setor*, além da necessidade em fomentar a criação e o desenvolvimento do espírito solidário na sociedade, atribuiu, em favor das entidades beneficentes de assistência social, a imunidade em relação às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

Neste sentido, devemos aplicar, no estágio em que a presente pesquisa se encontra, nossos esforços na finalidade de identificarmos os requisitos que devem ser preenchidos para a efetivação do benefício fiscal, tendo em vista que o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, condicionou o beneplácito ao cumprimento das “exigências estabelecidas em lei”⁴.

Destaca-se que, por apenas condicionar a limitação do poder de tributar ao cumprimento das exigências estabelecidas em *lei*, sem identificar a natureza jurídica do dispositivo legal (sem esclarecer se os requisitos devem ser estabelecidos por *lei complementar* ou por simples *lei ordinária*) fez com que parte da doutrina passasse a considerar como suficiente que a matéria em questão fosse regulamentada por *lei ordinária*, o que entendemos como equivocado.

Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari (2014, p. 319) entendem que os requisitos necessários ao gozo do benefício fiscal em relação às contribuições destinada à seguridade social podem ser estabelecidos por simples lei ordinária, afirmando que:

⁴ Artigo 195. § 7º. Constituição Federal. “São isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

“A pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social, para que possa gozar da isenção das contribuições previdenciárias previstas nos art. 22 e 23 da Lei n. 8.212/91, deve preencher de forma cumulativa os seguintes requisitos previstos no art. 29 da Lei n. 12.101/2009 [...]”.

O entendimento exposto pelos doutrinadores acima citados não é de todo errado, se partimos da concepção que o benefício fiscal previsto no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, trata-se de isenção tributária, posto que, para regulamentação deste instituto, basta simples *lei ordinária*.

Entretanto, como esclarecido no primeiro capítulo deste trabalho, o artigo em epígrafe consiste em norma imunizante, estabelecendo uma limitação constitucional ao poder de tributar do ente político. Portanto, não podemos aceitar que simples *lei ordinária* regule uma limitação constitucional ao poder de tributar. Caso isso ocorra, há uma afronta direta ao disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a regulamentação desta matéria. Desde modo, estaremos diante um vício de inconstitucionalidade formal.

Neste sentido, temos que os requisitos necessários ao gozo do benefício fiscal previsto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, somente podem ser estabelecidos por *lei complementar*.

Leandro Marins de Souza (2004, p. 227), ao tratar dos requisitos necessários ao gozo da imunidade em questão, é certo em asseverar que “em se tratando de imunidade tributária, e não de *isenção*, somente a lei complementar pode lançar mão da exigência de requisitos para sua fruição”.

Ademais, importante frisarmos que, por ser matéria reservada à *lei complementar*, os requisitos estabelecidos por *lei ordinária*, como se tem no revogado artigo 55, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e no ainda vigente artigo 29, da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, não precisam ser observados pela entidade para o gozo da imunidade, posto que são dispositivos eivados do vício da inconstitucionalidade formal.

Neste sentido, temos que, atualmente, para que a entidade beneficente de assistência social faça uso do benefício fiscal previsto no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, necessário é a observância dos requisitos elencados no artigo 14, do Código Tributário Nacional. O CTN é, até então, o único dispositivo legal com

status de lei complementar que regulamenta a limitação constitucional ao poder de tributar (imunidade) destinada às entidades de assistência social.

Os ensinamentos de Leandro Marins Souza (2004, p. 227) corroboram para esta conclusão:

“Basta, para tanto, lembrar que *lei complementar* é competente para a regulamentação de *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 beneficentes de assistência social”.

Não obstante, interessante ressaltar que, embora o Código Tributário Nacional originalmente tenha sido aprovado como *lei ordinária* – visto que a sua edição se deu durante a égide da Constituição de 1946, a qual atribuía à lei ordinária a regulamentação das normas gerais do Direito Tributário –, atualmente possui *status* de *lei complementar*. Isso porque, com o advento da Constituição de 1967, a matéria tributária passou a ser objeto de *lei complementar*, de modo o fenômeno da recepção em direito constitucional fez com que o CTN passasse a ter natureza de *lei complementar*. Portanto, embora editado como lei ordinária, o Código Tributário Nacional, atualmente, possui natureza de lei complementar, em razão do fenômeno da recepção em direito constitucional.

Certo de que não há outra interpretação a não ser que os requisitos exigidos para o gozo do benefício previsto no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, são os previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, não podemos esquecer que, além desses requisitos, é imprescindível que a entidade seja enquadrada como *entidade beneficente de assistência social*.

Por isso, entendemos que, embora a entidade cumpra os requisitos do artigo 14, do Código Tributário Nacional, ela somente fará jus à imunidade tributária em relação às contribuições destinadas à seguridade social quando for certificada como *entidade beneficente de assistência social*, devendo, para tanto, observar os requisitos previstos na Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009, para a obtenção do respectivo certificado.

5 CONCLUSÃO

O Estado, na qualidade de ente político provedor do “mínimo necessário”, necessita de mecanismos capazes de lhe proporcionar a arrecadação dos recursos econômicos necessários à efetivação de suas ações governamentais e políticas assistencialistas. Neste sentido, a Constituição atribuiu aos entes políticos a *competência tributária*, dando-lhes a aptidão de legislar sobre tributos, inovando o ordenamento jurídico com *hipóteses de incidência*, e a capacidade para exigir o pagamento dos créditos tributários.

Em que pese a arrecadação tributária seja a principal fonte estatal de recursos econômicos, não podemos considerar a competência tributária do ente político como um poder absoluto, uma vez que a Constituição, visando resguardar interesses e valores por ela considerados relevantes, estabeleceu princípios e normas balizadoras ao exercício do poder de tributar. No entanto, além dos princípios e normas balizadoras estabelecidas pela Constituição Federal, concluímos que existem diversos outros mecanismos limitadores do exercício de tributar, previstos em legislações infraconstitucionais.

O benefício fiscal previsto no artigo 7º do artigo 195, da Constituição Federal, consiste, neste sentido, em uma espécie de *imunidade tributária*, posto que, embora o legislador tenha se utilizado da expressão “são isentas”, o dispositivo cria uma limitação constitucional ao poder de tributar. Portanto, por ser uma limitação estabelecida pelo próprio texto constitucional, não há outra interpretação a não ser que se trata de *imunidade tributária*, e não de *isenção*.

Ademais, temos que a imunidade tributária foi concedida às entidades beneficentes de assistência social obviamente pelo fato das limitações constitucionais ao poder de tributar serem destinadas a resguardar interesses e valores considerados como relevantes pela Constituição.

Não obstante, consideramos que o motivo justificador da concessão da imunidade tributária em relação às contribuições sociais concentra-se no fato destas contribuições serem destinadas ao financiamento da seguridade social, que, por sua vez, tem a finalidade de assegurar aos cidadãos a assistência social que eles necessitem. Assim, como as entidades beneficentes de assistência social destinam-se a prestar, em regime de complementariedade, os serviços assistenciais

que são de responsabilidade do Estado, não há razão para que o ente político exija auxílio dessas entidades para o financiamento da seguridade social.

Tratando-se de *imunidade tributária*, os requisitos necessários para que as entidades beneficentes de assistência social façam jus ao beneplácito fiscal previsto no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal, somente podem ser estabelecidos por *lei complementar*, uma vez que a Carta Máxima, em seu artigo 146, inciso II, é precisa em determinar que a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar é matéria reservada à lei complementar. Consequentemente, os requisitos elencados por simples *lei ordinária* são inconstitucionais, por vício de forma.

Portanto, sendo necessária lei complementar para estipular os requisitos, temos que a entidade beneficente deverá, para gozar do benefício fiscal em questão, observar os requisitos elencados no artigo 14, do Código Tributário Nacional. Isso porque o CTN é, até então, o único diploma legal com natureza de lei complementar que regulamenta o benefício previsto no artigo 195, § 7º., da Constituição Federal.

Entretanto, em razão desta espécie de imunidade tributária ser destinada exclusivamente às entidades beneficentes de assistência social, a entidade somente fará jus ao benefício quando assim for enquadrada. Com efeito, além dos requisitos previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, a entidade deverá observar os requisitos exigidos pela Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009, para a obtenção do *certificado de entidade beneficente de assistência social*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

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

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. – Porta Alegre : Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011.

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 de Moraes. **Manual de direito tributário**. – São Paulo : Saraiva, 2009.

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

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