

IMUNIDADES PARA INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS E SEU IMPACTO NA SEGURIDADE SOCIAL: UMA VISÃO CONTEMPORÂNEA

IMMUNITIES TO ENTITIES OF SOCIAL ASSISTANCE AND ITS IMPACT ON SOCIAL WELFARE: A CONTEMPORARY VIEW

Marcel Citro de Azevedo*

RESUMO: Este trabalho apresenta uma visão contemporânea da discussão acerca do veículo legislativo apropriado para regulamentar as imunidades a contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, §7º da Constituição Federal, medindo em especial o impacto desta indefinição sobre os serviços prestados por entidades assistenciais. Parte de um apanhado histórico sobre os primórdios da tributação até o advento do Estado Social de Direito, com o que define a espécie tributária contribuição e aponta suas particularidades. Discorre sobre o conteúdo normativo da expressão “entidades beneficentes de assistência social” e apresenta a discussão que se travou no Supremo Tribunal Federal, em 2014, tendente a definir se a regulamentação poderia ser realizada por lei ordinária ou se exige o diploma complementar.

PALAVRAS-CHAVE: Entidades beneficentes de assistência social. Imunidade tributária. Lei Complementar em matéria tributária. Requisitos materiais e formais para o gozo de imunidade tributária.

SUMÁRIO: Introdução. 1 A Definição do Campo de Competência para o Custeio da Seguridade Social. 1.1 O financiamento direto por contribuições. 1.2 Normas de imunidade atinentes à seguridade. 2 A Regra Imunitória do Artigo 195, §7º. 2.1 Alcance e limites da expressão “entidades beneficentes de assistência social”. 2.2 Lei ordinária ou lei complementar? Um ponto ainda a definir. Conclusão. Referências Bibliográficas.

ABSTRACT: This paper presents a contemporary view regarding the discussion on the appropriate legislative vehicle to regulate immunities on social welfare contributions provided by the article 195, §7 of the Brazilian Constitution, measuring in particular the impact of this uncertainty on the services provided by entities of social assistance. Starting from a historical overview on the beginnings of taxation until the advent of the Social Constitutional State, the paper comes to the definition of tax contribution species and points its peculiarities. The text also addresses the legal content of the expression "entities of social assistance" and presents a discussion that took place in the Brazilian Supreme Federal Court, in 2014, aiming to define whether the regulation could be made by ordinary law or if a supplementary law is required.

KEYWORDS Benevolent Entities of Social Assistance. Tax Immunity. Supplementary Law on Tax Matters. Substantial and procedural requirements in order to benefit from tax immunity.

166

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar as normas imunitórias concernentes à tributação por contribuições, e mais especificamente, aquelas regras que retiram competência impositiva da União Federal no que tange ao custeio da seguridade social.

Sendo a seguridade o campo de atuação estatal que abrange a saúde, a assistência e a previdência social, seu estudo passa por um pequeno esboço histórico dos períodos antecedentes, em que o Direito não priorizava o ser humano em sua integralidade. O estudo do

* Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Juiz Federal vinculado à 4ª Região, professor de Direito Tributário da Escola da Magistratura Federal e diretor cultural da Associação dos Juizes Federais do Rio Grande do Sul.



Estado Fiscal Contemporâneo, pressuposto e condicionante do Estado Social de Direito, é melhor realizado mediante a comparação das práticas atuais e as de outrora.

Isso porque no estágio atual de desenvolvimento do direito pátrio, o cidadão, mais do que simples administrado, passou a ser proativo e cômico de sua posição perante o Estado. Não há mais mera relação de poder entre o contribuinte e os entes tributantes, com a justificação de condutas marcadas pelo autoritarismo e pelo arbítrio *no jus imperium*, mas sim relação jurídica pontilhada de direitos e deveres de parte a parte.

Pode-se afirmar, por conseguinte, que também as relações com o fisco vêm se desenvolvendo sob o pálio do primado dos direitos fundamentais, adquirindo especial significado o papel do princípio da dignidade humana (art. 1º, III, da CF). Tal princípio possui eficácia irradiante na definição e alcance do mínimo existencial, entendido como detentor de uma dupla conotação: proteção negativa contra a tributação excessiva e proteção positiva ao constituir-se o ser humano como destinatário de conjunto mínimo de prestações materiais no que tange à seguridade e à educação fundamental.

Neste particular, Ricardo Lobo Torres ressalta que o conceito de mínimo existencial está ligado ao conceito de liberdade, visto que não há alternativas de escolha em condições mínimas de sobrevivência (TORRES, 2000, p. 90-92). A preponderância do valor da dignidade da pessoa humana e da manutenção do mínimo existencial funda-se sobre a ideia da solidariedade social.¹

O paradoxal é que o tributo, historicamente, sempre esteve associado à perda da liberdade. Na antiguidade, povos vencidos deveriam pagar tributos aos vencedores, como contrapartida de não terem sido arrasadas as suas aldeias e plantações, ou mesmo não terem sido serem tomados como escravos pelos agressores. Daí vem o termo tributo, cuja etimologia remete a *repartir por tribos*, ou seja, dividir os despojos e resultados da guerra por entre as tribos que, conduzidas por um líder guerreiro, lograram obter o êxito militar (COSTA, 2015, p. 33).

Durante a formação do Estado Nacional, a situação se manteve, com a renda dos tributos direcionadas o mais das vezes para o benefício exclusivo de determinados estamentos – o rei, a nobreza, o alto clero – em detrimento do interesse coletivo. Essa situação só veio a modificar-se a partir do século XVIII, com o influxo das idéias iluministas.

¹ Nos termos do art. 3º da Constituição, é objetivo da república brasileira a construção de uma sociedade que seja livre, justa e solidária.

Surgiram então, em consequência da concretização dos ideais iluministas, os estados liberais clássicos, cujas constituições positivavam uma série de deveres de abstenção por parte do estado, entendidos como direitos de primeira geração. Tais direitos não ensejavam um financiamento de larga escala, pois implicavam tão só em abstenção ou tolerância. A partir do término da 1ª Guerra Mundial, todavia, passaram a figurar nos textos constitucionais os direitos de segunda geração – direitos à prestação na área de saúde, previdência e assistência social. Passou a ser exigido do Estado não só que respeitasse a vida, a liberdade e a propriedade do cidadão, mas que também lhe oferecesse prestações materiais que lhe garantissem o mínimo vital com o intuito de promover uma igualdade efetiva na sociedade.

Pode-se dizer que a história da tributação é aquela que leva o indivíduo da servidão à cidadania, tanto que a cidadania é hoje questão fundamental da fiscalidade. Ao longo deste trajeto foram constitucionalizados direitos e positivadas limitações aos poderes de tributar, dentre as quais as regras imunitórias, que procuram salvaguardar valores caros ao ordenamento, e os princípios, vigas-mestras do nosso sistema constitucional tributário.

Todavia, costuma-se afirmar que os chamados direitos de segunda geração² estão sob a “reserva do possível”, porque são dispendiosos, sua implementação envolve o consumo de recursos escassos e a escolha de alternativas mutuamente excludentes. A “reserva do possível” é, assim, entendida como limite ao poder do Estado de concretizar efetivamente direitos sociais a prestações. Nesse contexto, a Constituição incorporou a ilação de que, para que se possa realizar e garantir serviços e benefícios correlacionados à seguridade social, indispensável que haja meios para tanto, positivando tal requisito de modo literal ao disciplinar, no artigo 195, §5º, as linhas gerais do financiamento da Seguridade Social: “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total” (CALIENDO, 2008, p. 200-213).

A tributação é vista, hoje, como uma fonte de financiamento dos direitos fundamentais. Paralelamente, ela pode ser vista como um alargamento da reserva do possível, fornecendo os elementos para que os direitos fundamentais sociais sejam realizados ao expandir a esfera de

² Os direitos de primeira geração estão correlacionados aos deveres de abstenção por parte do estado, concernentes à vida, liberdade e propriedade, correspondendo assim àquela atuação liberal clássica, identificada com o constitucionalismo do século XIX. Os direitos de segunda geração, por sua vez, são direitos sociais, culturais e econômicos, dentre os quais aqueles atinentes à saúde e à assistência social, que demandam políticas públicas e iniciativas de governo, o mais das vezes dispendiosas. Para um maior aprofundamento sobre o tema, recomendamos a leitura do Curso de Direito Constitucional de Paulo Bonavides, em qualquer de suas edições.

possibilidade de seu cumprimento. Uma outra maneira de expansão da reserva do possível passa pelo incentivo aos particulares para que prestem diretamente aos hipossuficientes serviços na área da saúde, previdência e assistência, como será desenvolvido ao longo dos tópicos seguintes.

1 A DEFINIÇÃO DO CAMPO DE COMPETÊNCIA PARA O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

1.1 O financiamento direto por contribuições

No rol de espécies tributárias, ao lado de impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, alinham-se as contribuições especiais, cuja norma de competência básica é o artigo 149 da Constituição. Não é objetivo do presente trabalho esmiuçar cada uma em particular, mas sim oferecer uma visão panorâmica de quais as notas distintivas desta espécie em relação às demais, para depois analisarmos sucintamente as bases econômicas do artigo 195.

Contribuição especial abarca, no sistema jurídico brasileiro, uma *espécie tributária* que abrange as *subespécies* indicadas no artigo 149 da Carta em vigor, quais sejam: as contribuições sociais, as contribuições corporativas e as contribuições de intervenção no domínio econômico³. São dois os elementos conceituais que diferenciam as Contribuições Especiais dos demais tributos, a saber: (a) hipótese de incidência não vinculada a qualquer atuação pública; e (b) a sua afetação jurídica a finalidades estatais pré-determinadas.

No que tange à afetação, é pertinente referir a lição de Andrei Pitten Velloso (conteúdo online):

Assinalo, outrossim, que, para fins de enquadramento conceitual, releva a afetação tributária, e não a destinação fática dos recursos angariados com a contribuição. É no momento da instituição que se deve averiguar a espécie tributária que foi criada, e não no do emprego dos recursos arrecadados. Tributo criado com as características de contribuição, contribuição é, mesmo que os seus recursos sejam totalmente desviados pela legislação orçamentária. E tributo não afetado quando da sua instituição jamais se qualificará como contribuição, a menos que sofra uma metamorfose jurídica, em razão de modificação que lhe dê feições diversas.

³ Para uma classificação minudenciada das chamadas contribuições especiais, vale examinar o didático voto do Ministro Carlos Velloso no RE 138.284 (STF, pleno, julgamento em 01/07/1992, Publicação: DJ 28-08-1992)

Tais quais os impostos, as contribuições especiais incidem sobre fatos ou situações correlacionados aos contribuintes, não ao Poder Público, mas são destinadas, pela própria legislação tributária, à concretização de finalidades estatais específicas. Exemplificativamente, a União pode cobrar a contribuição ao salário-educação com base na competência consagrada no art. 212, § 5º, da CF, mas para tanto deve ater-se à sua finalidade própria, que é custear o *ensino fundamental público*. O titular da capacidade tributária ativa não pode exigí-la para financiar, por exemplo, a educação superior.

É exatamente este aspecto teleológico que diferencia as normas concessivas de competência para a instituição de contribuições especiais das que autorizam a cobrança de impostos. Marco Aurélio Greco, na sua obra clássica *Contribuições: uma figura sui generis* (2000, p. 119), refere com precisão que o critério de validação constitucional da contribuição é a sua finalidade. A Constituição da República autoriza a edição de uma lei não porque tenha acontecido algo ou porque se esteja diante de determinada situação, mas *para que* se obtenha um dado resultado. Refere tratar-se de um “modelo fundamentalmente *para que* se atinja algo, implicando visão muito *mais* modificadora da realidade” (GRECO, 2000, p. 119).

170

Neste contexto, cabe referir que jamais poderá ser confundida a finalidade com o fato gerador das obrigações tributárias⁴, pois tais fatos geradores correspondem às manifestações de riqueza dos contribuintes que deixam entrever a capacidade contributiva e, por isso, eleitos para ensejarem as obrigações de prestar dinheiro para destinações constitucionalmente relevantes.

Há também que ser destacada uma terceira nota distintiva das contribuições em relação às demais espécies: a sua referibilidade, entendida como *pertinência* ou *referência* a certo conjunto de contribuintes, o qual será chamado a suportar o gravame adicional que elas representam. Mais precisamente, é o liame entre a finalidade da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos instados a suportar o seu ônus.

A referibilidade constitui-se, assim, na relação de pertinência que deve existir entre a atividade a ser custeada e aquelas pessoas físicas e jurídicas chamadas a contribuir. Não se exige que o contribuinte seja beneficiado pela atividade, ou que dela obtenha alguma vantagem, basta que integre um grupo a que se refere, de alguma maneira, à atividade custeada. Impõe-se, pois, uma motivação racional que justifique a tributação.

⁴ Nos termos do artigo 113 do CTN, são as situações previstas em lei como necessárias e suficientes ao surgimento das referidas obrigações fiscais.

No que tange especificamente às Contribuições Sociais de Seguridade Social, que se fundamentam no princípio da solidariedade, o texto constitucional estabelece uma atenuação à referibilidade característica das demais contribuições especiais. Isso porque o art. 195 da Constituição, ao estabelecer normas especiais aplicáveis a esta subespécie, destaca o dever de todos em face da magnitude e da complexidade da tarefa de auxiliar o Poder Público no fornecimento de prestações de saúde, assistência e previdência aos grupos mais necessitados.

Assim, ao estatuir o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, o art. 195 revela o seu caráter solidário, conforme já destacado. Com isso, podem as pessoas serem convocadas ao custeio independentemente de terem ou não relação direta com os beneficiários das prestações ou de serem ou não destinatárias de eventuais benefícios. Neste particular, destaco que é justamente o princípio da solidariedade que justifica a cobrança do tributo sobre os proventos de aposentados e pensionistas do serviço público, ou que determina o sacrifício financeiro do aposentado do regime geral que venha a retornar à ativa, prestando serviços no regime da Consolidação das Leis do Trabalho.

A esta altura da fundamentação, e como pressuposto para avançarmos no estudo das imunidades concernentes à Seguridade Social, cabe repetir o seu conceito, tal qual posto no artigo 194 da Constituição: é o campo de atuação estatal que abrange a saúde, a assistência social e a previdência social. Da leitura do trecho em referência percebe-se não se tratar de um ente isolado da administração direta ou indireta de quaisquer das pessoas políticas, mas um conjunto de iniciativas de governo, políticas públicas ou tomadas de decisão.

A base de tal ilação provém do próprio texto constitucional, pois a carta, ao inaugurar as disposições atinentes à Seguridade Social, esclarece em seu art. 194: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.” Quaisquer destas áreas referidas são entendidas como fundamentais para a concretização dos ideais de igualdade e de dignidade da pessoa humana, conforme visto na parte introdutória deste trabalho, e implicam prestações por parte do Poder Público, ou seja, demandam políticas públicas ao invés de simples abstenção ou tolerância. Exigem, em última análise, que o Estado ofereça benefícios e serviços cuja efetiva outorga aos beneficiários depende da disponibilidade de recursos financeiros.

Adentrando especificamente no custeio em si, esclarecemos que as bases constitucionais nominadas previstas no artigo 195 autorizam a instituição de contribuições tão só por lei

ordinária, pois o art. 146, III, “a” da Constituição, ao prever lei complementar que contemple normas gerais, faz referência apenas à espécie tributária imposto no que tange a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Uma leitura a *contrario sensu* do artigo conduz à ilação de que tais fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das Contribuições Sociais de Seguridade Social podem ser definidas pela espécie legislativa ordinária, que requer tão só simples maioria parlamentar para a sua aprovação.

Dada à natureza indiscutivelmente tributária das contribuições, não há dúvidas de que o conteúdo do caput do artigo 195 está deslocado. Deveria integrar o título VI da Carta, concernente à Ordem Econômica e Financeira, ao invés do título atinente à Ordem Social. Todavia, esta impropriedade do poder constituinte originário é contornada pela existência do artigo 149, ínsito à tributação e que se correlaciona com o referido artigo 195 como um detalhamento da subespécie contribuição social de seguridade social.

Por outro lado, compete exclusivamente à União instituir tais contribuições, o que se harmoniza com a competência privativa do artigo 22, XXIII. Já no que concerne ao regime previdenciário dos servidores estaduais, distritais e municipais, o artigo 149, §1º encontra consonância no art. 24, I, que trata da competência concorrente para legislar sobre direito tributário, e art. 24, XII, relativo à competência concorrente para editar normas sobre previdência social.

O texto constitucional, em sua acepção original, estabelecia por meio do art. 195 que a seguridade social seria financiada por “toda a sociedade, de forma direta e indireta”, por meio de recursos provenientes dos orçamentos dos entes políticos e de contribuições sociais cobradas “do empregador, incidentes sobre a folha de salários, faturamento e lucro”. Esta redação original ensejou um sem número de ações versando sobre o avanço da legislação de regência sobre os limites da autorização constitucional, procurando tributar situações que se situavam à margem da norma de competência.

Decidindo as questões a ele submetidas, o STF entendeu que a competência concedida alcançava até mesmo os potenciais empregadores (RE 364.215, Relator Ministro Carlos Velloso), mas que não se poderia incluir no conceito de Folha de Salário a remuneração paga aos administradores, avulsos e autônomos (ADI 1.102, Relator Ministro Mauricio Côrrea), nem alargar o conceito de faturamento para incluir também receitas financeiras (RE 346.084, Relator Ministro Marco Aurélio).

Tais questões restaram superadas com a redação atual do artigo 195, que prevê sejam as contribuições cobradas não só do empregador, mas também da empresa e da entidade a ela equiparada, e não só sobre a folha de salários, mas também sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, ainda que sem vínculo empregatício. A emenda constitucional número vinte, ao alterar a redação original, também elegeu a receita como base tributável, ao lado do faturamento e do lucro, entendida como o resultado empresarial positivo após a dedução das despesas e custos. Por fim, a emenda constitucional quarenta e dois previu a possibilidade de cobrança das contribuições também sobre as operações de importação de produtos e serviços, face à inegável capacidade contributiva daí emanada, elegendo como base de cálculo o valor aduaneiro.

Seja com a redação ora em vigor, seja no regime da redação anterior, a verba indenizatória sempre ficou de fora da autorização constitucional, já que o ingresso que repõe patrimônio jamais poderá configurar remuneração, por configurar mera mutação patrimonial que não agrega riqueza nova ao destinatário.

Assim sendo, após esta visão panorâmica das normas concessivas de competência, passamos à análise das regras imunitórias concernentes às contribuições de seguridade, para que possamos bem definir o campo de competência tributária, entendido como a resultante do entrelaçamento das regras que autorizam a instituição das contribuições e das normas que vedam tal instituição, desonerando certas grandezas em função de valores caros à ordem constitucional.

1.2 Normas de imunidade atinentes à seguridade

A norma do artigo 195, §7º, em que pese ser a mais estudada regra imunitória, não é o único dispositivo referente à desoneração constitucional ao custeio da seguridade social. Com efeito, tanto o artigo 40, §18º como o artigo 195, I, da Carta estabelecem regra de não incidência para as aposentadorias e pensões concedidos pelo regime previdenciário próprio do servidor público até o valor máximo previsto para os benefícios concedidos no âmbito do regime previdenciário geral, que na data de conclusão deste trabalho acadêmico é de R\$ 4.390,24.

No que tange aos proventos pagos no regime geral, cumpre ressaltar que aquilo que é imunizado é o benefício da aposentadoria ou pensão, e não a pessoa do aposentado ou pensionista. Neste contexto, o aposentado do regime geral que volta a trabalhar realiza nova

filiação e passa a ser sujeito passivo da subespécie tributária, ainda que não aufera nenhum benefício direto com os novos recolhimentos que venha a fazer.

Por outro lado, cabe indagar qual seria o motivo pelo qual as contribuições estão limitadas a um teto de incidência no âmbito da contribuição de quem está no regime geral, e paralelamente não haja teto para a contribuição do servidor público. Por que a base de cálculo desse último compreende, em tese, a integralidade da remuneração?

A resposta é simples: as contribuições previdenciárias devem ser estratificadas segundo critérios de justiça comutativa, não de justiça distributiva⁵. Embora não se exija uma correspondência matemática, na medida em que o sistema previdenciário público não é de capitalização, é imperativo que a graduação das contribuições previdenciárias sobre os trabalhadores públicos e privados em geral se oriente pela expectativa da contraprestação a ser obtida, na forma de benefícios previdenciários. Esta a justificativa para a disparidade entre as contribuições cobradas dos servidores públicos, de um lado, e dos segurados do regime geral, de outro.

É interessante observar que, anteriormente à promulgação da Emenda Constitucional 41/2003, que acrescentou o §18º ao texto original, a tributação sobre a remuneração dos servidores públicos havia sido instituída pela Lei 9783/99, declarada inconstitucional pelo STF na ADI 2010/DF⁶. Referida emenda, acatando os fundamentos proferidos por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, modificou o teor do artigo 40 de forma que a tributação do inativo pudesse ser viabilizada⁷.

Também o parágrafo 21 deste mesmo artigo 40 imuniza os proventos de aposentadoria e pensão limitadas ao dobro do limite máximo definido para o benefício do regime geral, quando o beneficiário ostenta moléstia incapacitante.

Por fim, o artigo 149, §2º, I determina que as contribuições sociais instituídas para o custeio da seguridade social não devam incidir sobre a integralidade das receitas decorrentes de

⁵ André Franco Montoro conceitua a justiça distributiva como "a virtude pela qual a comunidade dá a cada um de seus membros uma participação no bem comum, observada uma igualdade proporcional ou relativa" (MONTORO, 2005, p. 220-221). Nesta modalidade de justiça, dá-se a cada um de acordo com a sua necessidade. Já a justiça comutativa estaria representada em uma situação em que um particular dá a outro aquilo que lhe é devido, segundo uma igualdade simples, sem considerações acerca da necessidade mas valorizando-se o acordo de vontades e o mérito.

⁶ O princípio de vedação à tributação com efeito confiscatório configura, em verdade, uma modulação do exercício da competência, e não uma regra imunitória propriamente dita, conforme se verifica na obra de Luiz Felipe Silveira Difini Proibição de Tributos com Efeito de Confisco (2006).

⁷ O STF, ao julgar a ADIN 3.105/DF, já assentou a constitucionalidade da cobrança dos inativos.

vendas para o exterior, visando justamente à promoção das exportações e, por conseguinte, o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza, nos termos do artigo 3º, II e III da CF. Trata-se de imunidade objetiva, concedida à prestação de serviços no estrangeiro ou a operações que transfiram produtos para o exterior, e não imunidade subjetiva às empresas exportadoras, de forma que não alcança o lucro (STF, pleno, RE 564.413, Rel. Min. Marco Aurélio). Também não alcança as movimentações financeiras decorrentes das operações de exportação, tributadas à época pela CPMF e, em alguns casos, pelo IOF, já que tais aplicações bancárias são posteriores à operação de exportação em si.

Como assevera Andrei Pitten Velloso (2007, p. 186), tal imunidade

Almeja desenvolver a indústria interna e o comércio internacional, levando à criação de postos de trabalho e ao desenvolvimento da economia como um todo, fatos que por sua vez implicam um incremento na base contributiva, fazendo com que as perdas de arrecadação decorrentes da imunidade sejam parcial ou totalmente compensadas.

Chegamos, assim, à norma do artigo 195 §7º, que trata de verdadeira imunidade, e não de isenção. O equívoco da redação já foi solucionado pelo Supremo na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves. É imunidade por constituir-se *limitação ao poder de tributar* com sede constitucional, que suprime competência impositiva.

Ao relatar o RE 636941, em fevereiro de 2014, o Ministro Luiz Fux salientou que

A expressão ‘isenção’ equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica, porquanto versa o tema de verdadeira imunidade. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei nº 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração.

Como a imunidade às contribuições sociais somente foi introduzida na Carta Constitucional de 1988, esclareceu o relator que “a transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou esta controvérsia, já superada pela jurisprudência desta Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade” (STF, RE 636941).

2 A REGRA IMUNITÓRIA DO ARTIGO 195 §7º DA CONSTITUIÇÃO

2.1 Alcance e limites da expressão “entidades beneficentes de assistência social”

Não obstante a regra imunitória em tela tratar-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar, não foi editada a lei complementar sobre a matéria. De fato, com exceção da LC 104/01, que alterou pontualmente o artigo 14, I do CTN, a matéria carece de legislação complementar, em que pese tenham sido editadas várias leis ordinárias versando sobre o assunto.

O Supremo Tribunal Federal vinha entendendo que o CTN, em seu artigo 14, faz às vezes da regulamentação faltante, já que a Lei 5.172/66 foi recepcionada com status de lei complementar pelo regime constitucional vigente.

Assim dispõe o CTN:

Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Nova redação conforme a LC 104/2001, vigente desde a publicação em 11/01/01)

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Sobre a aplicação do artigo retro transcrito também sobre as contribuições sociais de seguridade, Leandro Paulsen esclarece (2011, p. 579):

O art. 14 do CTN regula a imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços 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.

No que tange ao inciso I do artigo em referência, cabe assinalar que o pagamento de salários a dirigentes não afeta a imunidade das entidades beneficentes sem fins lucrativos, desde que não haja uma distribuição de resultado disfarçada, com o pagamento muito acima dos padrões de mercado.

No que se refere ao inciso II, trata-se da exigência que a entidade que almeja o favor constitucional não remeta parcela do seu resultado positivo para o exterior, o que era bastante comum na assistência social, com entidades de inspiração religiosa que desenvolviam serviços na área de saúde ou educação instadas a tais remessas para a instituição mantenedora – geralmente patrocinada por alguma ordem situada na Europa (maristas e jesuítas de tradição católica, luteranos e adventistas de inspiração protestante, entre outros credos). Em que pese a



possibilidade do reenvio de recursos para outras áreas sensíveis do globo, quiçá ainda mais necessitadas do que o Brasil, a norma complementar exige, com razão, que eventual resultado positivo seja reaplicado integralmente no país. Concede-se a imunidade, portanto, sob a condição do reinvestimento para manter ou ampliar o atendimento aos hipossuficientes brasileiros.

O inciso III, por fim, veicula norma que é, em verdade, uma garantia da observância das duas antecedentes. Só por intermédio de uma contabilidade idônea, bem escriturada e em conformidade com as leis contábeis é que se pode assegurar que não se está frente a uma distribuição disfarçada de resultado a gestores, ou a uma remessa irregular de recursos ao estrangeiro.

O artigo 55 da lei 8212/91, ora revogado, e a lei 12.101/09 pretenderam acrescentar outros requisitos e condicionantes àqueles expressos acima. A questão é saber se lei ordinária pode estabelecer requisitos formais, caso em que se interpretará a menção à lei no artigo 195 § 7º como mera referência ao princípio da reserva legal, ou se apenas o diploma complementar possa dispor validamente sobre o tema, caso em que se teria evitado no texto constitucional o qualificativo *complementar* tão só para evitar a tautologia. Esta ambiguidade da norma, dada à relevância e a atualidade do tema – o assunto está sendo debatido ao longo deste ano de 2014 – será tratada em tópico específico.

De qualquer maneira, é certo que não se pode definir o alcance de uma expressão sem analisar primeiramente a finalidade que inspira a formulação de seu conteúdo. A finalidade da exoneração constitucional é justamente induzir os cidadãos e as pessoas jurídicas em geral a auxiliarem o estado nas importantes atividades concernentes à seguridade social, prática que deve ser incentivada já que é bastante comum haver insuficiência de cobertura e atendimento à população, escassez de benefícios e serviços ofertados, bem como equívocos na implementação de políticas públicas de saúde e assistência, quando não desperdício e ineficiência explícitos.

De fato, a lógica na concessão desta desoneração de sede constitucional é de fácil entendimento. Como o Estado Brasileiro se erige sobre o princípio da dignidade da pessoa humana, não haveria sentido em onerar com tributos aqueles entes que realizam precipuamente a atividade que os governos dos entes federados deveriam realizar, diminuindo assim, com a tributação, os recursos destinados para a finalidade.

Ademais, não possuem os órgãos estatais condições materiais de efetivar os amplos objetivos correlacionados à prestação de serviços de saúde, previdência e assistência sem a

imprescindível ajuda da sociedade civil, tanto que o próprio *caput* do artigo 194 prevê a sua participação de forma expressa. Ora, se pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos estão suprindo deficiências do próprio estado, incapaz de formular e executar políticas públicas abrangentes que possam garantir o mínimo existencial no que tange à seguridade, nada mais razoável do que imunizá-las do pagamento de tributos instituídas com a finalidade de, exatamente, financiar as políticas públicas que o estado não dá conta de executar com o alcance e a eficiência necessários.

Vale reprisar a lição de Marco Aurélio Greco (2000, p. 120), a espécie tributária contribuição nada mais é do que um *instrumento* para a atuação estatal em áreas constitucionalmente relevantes. Se o Estado brasileiro é dispensado de atuar porque o particular já está agindo neste desiderato, então o instrumento tributação é prescindível no que concerne àquele que realiza a prestação diretamente.

Por outro lado, o termo assistência social está vinculado à ideia de auxiliar o pleno desenvolvimento da pessoa humana. O Estado social moderno, razão principal da existência do Estado fiscal a ele subjacente, tem o dever de oferecer condições mínimas de vida ao cidadão, propiciando-lhe uma existência com dignidade. Assim, a assistência social destina-se a proteger primeiramente a família, ainda a célula *mater* da sociedade e primeiro invólucro do indivíduo. Após, a pessoa da gestante carente, por ações coordenadas na área assistencial e de saúde. Infância e adolescência, períodos que demandam especial cuidado em função das questões relativas ao abandono e à drogadição, devem receber redobrada atenção nas situações em que estas problemáticas são potencializadas pela pobreza. Por fim, também a velhice demanda serviços assistenciais crescentes por parte do estado, mormente considerando que o aumento da expectativa de vida sem ganhos proporcionais em sua qualidade resultam muitas vezes em idosos carentes de forças para prover o próprio sustento.

Vê-se, assim, que a assistência social não se subsume ao artigo 203 da Carta Política. Nas três áreas da seguridade social há uma interpenetração mútua de programas e atividades concernentes às outras duas, uma vez que o que se protege é o ser humano na sua integralidade. Não há de se falar, pois, em uma interpretação estanque ou separatista da seguridade social. O equívoco desta exegese se evidencia face ao amplo universo de riscos sociais que podem acometer o cidadão, pertencentes às mais diversas ordens. Assim, por exemplo, tutela-se a senelitude de um cidadão humilde que postula a aposentadoria rural com programas previdenciários e ações do SUS, pois de nada adianta garantir-lhe um salário assistencial de um



mínimo (CF, art. 203, V) se não lhe for garantido um tratamento a uma doença crônica que lhe ameça a vida e lhe causa dor física intensa. Salva-se o adolescente do risco das ruas com programas assistenciais ligados à prática do esporte, mas também com ações de ensino e saúde, e assim sucessivamente.

Nos termos do voto proferido pelo Min. Marco Aurélio no RE 566.622- RS, o STF⁸

Reconhece sentido mais amplo ao termo “assistência social” constante do artigo 203 da Carta de 1988, concluindo que, entre as formas de promover os objetivos revelados nos incisos desse preceito, estão incluídos os serviços de saúde e educação. Toda pessoa jurídica que preste esses serviços, sem fins lucrativos, com caráter assistencial, em favor da coletividade e, em especial, dos hipossuficientes, estará atuando em concerto com o Poder Público na satisfação de direitos fundamentais sociais.

Tem-se, assim, que as entidades de assistência social devem atuar conjuntamente com o Poder Público para concretizar os objetivos almejados pelo multimencionado artigo 203. Para tanto, necessitam de desoneração em sede constitucional, que prive o ente tributante de qualquer tentação de valer-se de maiorias ocasionais no parlamento para aumentar a arrecadação, reduzindo ou ampliando o alcance de eventual isenção que viesse a conceder consoante às circunstâncias econômicas e políticas do momento.

Com efeito, não há sentido algum em se onerar com a instituição de contribuição social recursos do ente que está prestando diretamente o benefício ou serviço à população destinatária da atuação estatal. O mínimo exigível, neste caso, é que o Estado não tribute manifestações de capacidade econômica tendentes a serem revertidas na manutenção ou ampliação de atividade assistencial pelos particulares.

Ademais, as contribuições são destinadas a prover de recursos a seguridade social como um todo, o que também compreende a área previdenciária, cujo regime é contributivo e não distributivo. Seria um contrassenso retirarem-se recursos de quem presta atividades assistenciais para aplicá-lo em área não assistencial.

Nesta mesma linha de raciocínio, não se pode limitar o *status* de entidade de assistência social tão só aquelas organizações que prestam assistência em uma concepção estrita, nos moldes das antigas Santas Casas de Misericórdia. Tal interpretação assaz restritiva não se coaduna com a noção de um estado plural, social e democrático de direito. Desta forma, o alcance da expressão entidade beneficente se sobrepõe ao espectro mais limitado das sociedades filantrópicas, que se mantêm tão só por doações.

⁸ Processo em julgamento.



Transcrevo, por oportuno, excerto do voto do Min. Moreira Alves (ADI 2.028-MC/DF), que elucida muito bem o tema:

A Constituição, ao conceder imunidade à entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fosse a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recurso para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. (...) Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes que o prestam- que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

Reprisando uma vez mais os termos do voto proferido pelo Min. Marco Aurélio no RE 566622 / RS, que por sua vez cita precedente do Min. Moreira Alves na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028:

Entidade beneficente é aquela sem fins lucrativos, que não visa a interesse próprio, mas alheio, trabalhando em benefício de outros. Deve atuar no campo da assistência social, auxiliando o Estado na busca pela melhoria de vida da população e realização de necessidades básicas em favor dos hipossuficientes.

180

Por fim, cabe destacar que não só assistência social e saúde estariam albergadas pelo benefício, mas também a previdência. As entidades privadas de previdência estão abrangidas pelo favor constitucional, conforme entendimento já sumulado no enunciado 730 do STF, nos seguintes termos: “A imunidade tributária conferida às instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo artigo 150, VI, ‘c’ da Constituição somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Feita estas considerações sobre o alcance e a abrangência da regra imunitória, resta ainda perquirir qual seria o diploma legislativo hábil para veicular requisitos para a efetiva fruição do favor constitucional.

2.2 Lei ordinária ou lei complementar? Um ponto ainda a definir

Friso, primeiramente, que seja qual for o veículo legislativo adequado, não poderá ser reduzido o alcance das imunidades para aquém das possibilidades semânticas das expressões *entidades beneficentes e assistência social*. Nem mesmo a lei complementar poderia, por exemplo, eleger como requisito para o gozo da imunidade o déficit operacional da instituição, ou restringir o favor constitucional tão só para entes filantrópicas - espécie do gênero entidade

de assistência social - ou mesmo tão só para aqueles que prestem serviços na área de assistência em sentido estrito.

No que tange especificamente à questão que dá título ao tópico, desde a decisão no agravo regimental no RE 428.815-0, em junho de 2005, o STF vinha adotando a posição de que os aspectos materiais, concernentes às lindes da imunidade, estariam reservados à lei complementar, enquanto que os aspectos formais, atinentes à constituição e funcionamento das entidades, poderiam ser veiculados por lei ordinária, com base em precedente antigo do Min. Soares Muñoz (RE 93.770/RJ).

Recentemente, por ocasião do voto do relator Ministro Luiz Fux no RE 636941/RS, em 13.02.2014, foi reforçado o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF abrange a contribuição para o PIS. Na ocasião, o relator asseverou que “exigências constitucionais feitas às entidades beneficentes de assistência social, para o gozo de imunidade, estariam satisfeitas com a simples edição de lei ordinária”.

Ao relatar o recurso, o Min Luix Fux (RE 636941) assim asseverou:

As entidades que promovem a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, somente fazem jus à concessão do dão benefício imunizante se preencherem cumulativamente os requisitos de que trata o art. 55, da Lei nº 8.212/91, alterada pelas Lei nº 9.732/98 e Lei nº 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF (Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000), e aqueles prescritos nos artigos 9º e 14, do CTN.

O ministro também se referiu a precedentes antigos para asseverar que o §7º do art. 195 “determina apenas a existência de lei que as regule; o que implica dizer que a Carta Magna alude genericamente à ‘lei’ para estabelecer princípio de reserva legal, expressão que compreende tanto a legislação ordinária, quanto a legislação complementar”.

Também foi asseverado pelo relator, neste mesmo julgamento, o seguinte:

A definição dos limites objetivos ou materiais, bem como dos aspectos subjetivos ou formais, atende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, não implicando significativa restrição do alcance do dispositivo interpretado, qual seja, o conceito de imunidade, e de redução das garantias dos contribuintes. Com efeito, a jurisprudência da Suprema Corte indicia a possibilidade de lei ordinária regulamentar os requisitos e normas sobre a constituição e o funcionamento das entidades de educação ou assistência (aspectos subjetivos ou formais).

Decidindo a questão, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, mas, no mérito e por maioria, não reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, que seria submetida a posterior julgamento. Como nesse precedente



não havia sido alegada a inconstitucionalidade do referido artigo 55, o ministro Marco Aurélio ao proferir seu voto asseverou estar relatando um recurso extraordinário mais abrangente (RE 566622), que abarcava inclusive a lei 8212/91.

Quatro meses depois, ao ser colocado em pauta o referido recurso extraordinário, o ministro Marco Aurélio (RE 566622) asseverou:

A parte final do § 7º do artigo 195 autoriza o legislador a impor condições ao gozo, pelas entidades beneficentes de assistência social, do direito à imunidade. A questão controversa refere-se à espécie legislativa credenciada pela Carta para estabelecer as condições necessárias. Na solução do litígio, deve o Supremo seguir a linha hermenêutica utilizada quanto às outras espécies de imunidade e compreender a cláusula de reserva legal tendo em conta a unidade da Constituição e as funções políticas e sociais próprias da imunidade ora discutida. O Tribunal deve manter a interpretação sistemática e teleológica. (...) Daí que, em se tratando de autêntica limitação ao poder de tributar, “exigências legais” ao exercício das imunidades são sempre “normas de regulação” às quais fez referência o constituinte originário no inciso II do artigo 146, no qual consta devam ser as mesmas dispostas em lei complementar.

E aduziu que “sob o pretexto de disciplinar aspectos das entidades pretendentes à imunidade”, o legislador ordinário acabou por restringir de forma indevida o alcance subjetivo da regra constitucional, “impondo condições formais reveladoras de autênticos limites à imunidade” e promovendo a regulação do direito ao arrepio do veículo legislativo previsto no 146, inciso II, da Carta Política. Transcreveu em seu voto lição de Ives Gandra Martins (1994, p. 83) para esclarecer que a lei ordinária não pode veicular condicionantes além dos previstos no CTN, nos seguintes termos:

Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar. Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do artigo 14 são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas três esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir os comandos superiores.

Sumarizando, pode-se dizer que em sua última manifestação sobre o tema o STF inclina-se para entender que o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991 define requisitos para o exercício da imunidade tributária que se consubstanciam em “verdadeiras condições prévias ao aludido direito”, razão pela qual “deve ser reconhecida a inconstitucionalidade formal desse dispositivo no que extrapola o definido no artigo 14 do Código Tributário Nacional, por violação ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal” (Min. Marco Aurélio, RE 566622). E tende a estabelecer que os requisitos legais cabíveis são somente aqueles do referido artigo 14 do CTN.

Imaginamos que seja esta a tendência de nosso tribunal constitucional porque quatro votos foram proferidos a favor dos contribuintes, já que os ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia e Luís Roberto Barroso acompanharam o relator, tendo sido o julgamento interrompido pelo pedido de vista do ministro Teori Zavascki.

Neste particular, pensamos que o posicionamento adotado pelo relator e seguido pelos três ministros referidos é o mais correto. A uma, porque o art. 146, II da Carta Política não diferencia requisitos objetivos e subjetivos, sendo assente a regra interpretativa pela qual nos pontos em que a Constituição não diferencia não cabe ao intérprete diferenciar. A duas, porque o particular que colabora com o Estado na prestação de serviços de ensino e seguridade aos hipossuficientes tem direito constitucionalmente assegurado à regulação integral do tema por espécie legislativa que exige maior consenso parlamentar, constituindo um atentado a sua segurança jurídica a permissão de que o benefício constitucional seja restringido por mera lei ordinária, o que o mais das vezes é resultado da conversão de medida provisória. A três, porque este direito não pode ser mutilado por intermédio de uma dissociação não embasada em uma análise sistemática da CF.

Este último argumento desafia um esclarecimento adicional: pensamos que não há amparo sistemático para exigir-se que a referência à lei complementar seja expressa a cada vez que veiculada limitação ao poder de tributar, pois tal resultaria em exigir-se do poder constituinte, que em suas subespécies poder originário e poder complementar jamais adotou uma linguagem técnica, a reiteração da prática do vício de linguagem da tautologia, como se os destinatários dos comandos constitucionais não fossem capazes de compreender os desideratos últimos da Constituição.

Assim, consoante o artigo 146, II da CF, limitações constitucionais ao poder de tributar só devem ser tratadas por meio de lei complementar. Não só pelos argumentos já alinhavados, mas porque a imunidade é um limite, seja pela sua localização tópica no texto da carta política, seja porque implica efetivamente em um freio ao poder de exigir prestações pecuniárias compulsórias de quem demonstre alguma capacidade contributiva.

Haveria ainda um argumento adicional: a lei ordinária não teria o condão de instituir limites efetivos ao legislador tributário também porque na espécie tributária contribuições o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes podem ser estabelecidos justamente por tal



veículo legislativo.⁹ Nesse contexto, seria exigível veículo de maior hierarquia, ou, por outra corrente doutrinária, veículo com potencialidades legislativas distintas, mesmo porque a regulação das imunidades deve ser nacionalmente uniforme, por meio da lei apta a pormenorizar o conteúdo das limitações ao poder de tributar. A lei complementar, pelo quórum qualificado que exige, se eleva sobre a competência de legislar em matéria tributária comum aos entes federados, nos termos do artigo 24, I da Constituição em vigor.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, verificou-se que o Estado Social contemporâneo, calcado nos ideais da solidariedade, mantém-se apenas por meio da estrutura que lhe é disponibilizada pelo Estado Fiscal, fundado em uma concepção de justiça que, no âmbito tributário, se desdobra nos conceitos de segurança jurídica, isonomia e capacidade contributiva.

Se a interpretação do título constitucional atinente à Tributação e ao Orçamento deve se iniciar no preâmbulo de nossa Carta Política, como vem sendo destacado pela doutrina ao discorrer sobre tributos e direitos fundamentais, e se a sua concreção pelos tribunais passa necessariamente pelos “ideais de solidariedade e fraternidade, inspirados no respeito à dignidade de cada um dos nossos semelhantes”, como acentuou Luiz Felipe Silveira Difini (2004, p. 184), então o fenômeno tributário considerado em sua inteireza – desde o momento da subsunção do fato econômico à norma jurídica até a sentença extintiva da execução fiscal – deve se pautar pela observância de tais valores (Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2014).

Por outro lado, a tributação que enseja a cobrança das cinco espécies tributárias – este dever fundamental dirigido às pessoas dotadas de capacidade contributiva em prol da coletividade – é hoje considerado um fenômeno intersistêmico que envolve a Política, a Economia e o Direito. Os três subsistemas ocupam-se com a equação *recursos escassos contrapostos a necessidades de seguridade ilimitadas*, o que no âmbito do custeio da seguridade

⁹ O art. 146, III, “a” dispõe que fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes da espécie tributária imposto devem ser veiculados por lei complementar, estabelecendo um silêncio eloquente acerca das contribuições sociais. Tanto é assim que a LC 70/91, que instituiu a COFINS, é entendida como formalmente lei complementar mas materialmente lei ordinária. Também quando da alegação de inconstitucionalidade da instituição da CSLL-Contribuição Social sobre Lucro Líquido pela lei 7.689/88 o STF foi enfático ao estabelecer que por não ser a CSLL um imposto “não há necessidade de que a Lei Complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes” (STF, pleno, ADI 2010 MC, relator Min Celso de Mello)



social impõe a observância da chamada reserva do possível, assim entendida como limite ao poder do estado de concretizar direitos fundamentais a prestações.

Para expandir os limites da reserva do possível, deve-se agir sobre a despesa pública, implementando efetivamente o princípio da otimização da ação estatal, e sobre a receita, buscando ampliar as bases de financiamento da seguridade sem estrangular as forças produtivas. Uma alternativa à ampliação destas bases é justamente estimular os particulares a oferecer às parcelas menos aquinhoadas da população benefícios e serviços assistenciais, educacionais e de saúde. Esta prestação direta de benefícios e serviços por entidades privadas, atuação que estariam a princípio a cargo do Estado Social de Direito, constitui-se na justificativa filosófica para a imunidade prevista no artigo 195, §7º.

Neste contexto, o termo assistência social utilizado na regra imunitória passa a abarcar um amplo espectro, abrangendo não só os serviços de educação, mas até mesmo as entidades de previdência privada que não exijam contraprestação de seus beneficiários. A tutela da segurança jurídica de todos estes atores sociais é melhor efetivada mediante a exigência de lei complementar para veicular a integralidade dos requisitos que condicionam o exercício da imunidade, tanto os de ordem material como os de ordem formal.

Tão só o artigo 14 do CTN, com a sua redação quase cinquentenária, não normatiza de forma suficiente os aspectos mais polêmicos atinentes ao gozo da desoneração constitucional. É um diploma complementar específico que deverá estabelecer a relação entre benefícios subsidiados e benefícios onerosos.

Urge que se edite rapidamente tal norma, pois não se pode deixar à própria entidade assistencial a definição do nível de gratuidade que deseje ofertar. Não é salutar do ponto de vista do interesse coletivo conceder-se tamanha discricionariedade ao ente que pleiteia o benefício imunitório, sob pena de permitir-se a transferência de renda dos setores mais pobres – prejudicados com a renúncia fiscal – aos mais aquinhoados e influentes politicamente, que experimentaríamos assim a redução de seus custos finais com saúde e educação de qualidade em troca de um número desprezível de bolsas de estudo ou de leitos destinados ao SUS. A renúncia de receita provocada pelo benefício imunitório deve ensejar ganhos proporcionais à população de menor renda, mais necessitada de políticas públicas de saúde e educação e duramente penalizada pela insuficiência e má qualidade destes serviços essenciais, quando prestados diretamente pelas três esferas de governo.



Em suma, faz-se necessário um amplo debate parlamentar tendente à obtenção de quorum qualificado para definir, no caso concreto, aquilo que Aristóteles intitulava o “caminho do meio”: Uma relação que não implique em percentual exagerado a ponto de inibir o imprescindível auxílio dos particulares nas atividades assistenciais, nem em percentual assaz reduzido a ensejar tão só redução de custos para as parcelas mais aquinhoadas da população.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Atualização Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARBOSA, Daniel Marchionatti *et al.* Imunidade a contribuições para a seguridade social. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, pleno, RE 138.284, relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28/08/92.

_____. Supremo Tribunal Federal, pleno, RE 564.413, relator Min. Marco Aurélio, DJ 03/11/10.



_____. Supremo Tribunal Federal, pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator Ministro Moreira Alves, DJ 16/6/2000.

_____. Supremo Tribunal Federal, pleno, RE 566622, relator Ministro Marco Aurélio, em julgamento (ata de julgamento publicada em 13/06/2014, quatro votos proferidos e autos remetidos ao gabinete do Ministro Teori Zavascki: site do STF www.stf.jus.br, acesso em 23/06/2014).

_____. Supremo Tribunal Federal, pleno, RE 636941, relator Ministro Luiz Fux, sessão de 13/02/2014, acórdão publicado no DJE 04/04/2014.

_____: Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação/Reexame Necessário Nº 5052893-51.2012.404.7100/RS TRF4, relator Jorge Antonio Maurique.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. São Paulo: Editora Campus/Elsevier, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 26ª ed. São Paulo: Revista dos



Tribunais, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 14ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SORRENTINO, Thiago Spinelli. *Imunidade das entidades assistenciais e filantrópicas sem fins lucrativos após a aparente queda da reserva de lei complementar para dispor sobre a matéria*. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 225 p. 163-177, junho 2014.

188

SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (org). *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. III- Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia. São Paulo: Renovar, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. *Teoria das Contribuições Especiais: Elementos Conceituais*. Jornal Carta Forense. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/teoria-das-contribicoes-especiais-elementos-conceituais/13183>>. Acessado em: 22 jul. 2014.



Submissão: 29/09/2015
Aceito para Publicação: 18/12/2015

