

# Imunidade Tributária das Entidades de Assistência Social: a Tensão entre a Norma Constitucional e os Óbices Burocráticos

## *Tax Immunity for Charitable Entities of Social Assistance: the Tension between the Constitutional Norm and the Bureaucratic Barriers*

Demétrius Amaral Beltrão

*Mestre e Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor da Faculdade de Direito do Sul de Minas. Advogado.*

E-mail: [demetriusbeltrao@uol.com.br](mailto:demetriusbeltrao@uol.com.br).

Elias Kallás Filho

*Pós-doutor da Fundação São Francisco de Assis. Doutor em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo. Professor da Faculdade de Direito do Sul de Minas. Advogado.*

E-mail: [ibnkallas@uol.com.br](mailto:ibnkallas@uol.com.br).

Henrique Cassalho Guimarães

*Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito do Sul de Minas.*

E-mail: [henriquecassalhoguimaraes@gmail.com](mailto:henriquecassalhoguimaraes@gmail.com).

### *Resumo*

A Constituição do Brasil prevê a imunidade tributária quanto às contribuições previdenciárias patronais em favor de entidades beneficentes de assistência social. Com o fito de estabelecer os requisitos para a fruição da aludida imunidade, a Lei nº 12.101/2009 regulamentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - Cebas, reconhecendo a imunidade tão somente às entidades socioassistenciais devidamente certificadas pelo Ministério competente. Partindo da relevância das entidades filantrópicas na atual conjuntura social e da análise do instituto da imunidade, almeja-se, com o presente artigo, perquirir a compatibilização entre o referido ato normativo e a Constituição, analisando se as exigências infraconstitucionais viabilizam a plena efetividade da norma constitucional ou se se revelam como obstáculos à concreção da imunidade e, por conseguinte, das finalidades em sua decorrência esperadas pelo poder constituinte, hipótese esta que reclama uma interpretação constitucional do Cebas, amoldando-o ao interesse público intrínseco na norma imunizante, em proveito de toda a sociedade.

*Palavras-chave:* entidades de assistência social, imunidade, contribuições previdenciárias, interpretação constitucional.

### *Abstract*

The Constitution of Brazil provides tax immunity over the employers' social security contributions in favor of charitable entities of social

assistance. In order to establish the requirements for the enjoyment of the aforementioned immunity, Law 12.101/2009 regulated the Certificate of Charitable Entities of Social Assistance - Cebas, recognizing the immunity only to the entities duly certified by the competent Ministry. Taking into account the relevance of charitable entities in current social context and the legal concept of immunity, this article aims to assert the compatibility between the above mentioned normative act and the Constitution, analyzing if the infra-constitutional requirements enable the full effectiveness of the constitutional norm or if they reveal themselves as obstacles to concretion of immunity and, consequently, of the purposes expected by constituent power, hypothesis that calls for a constitutional interpretation of Cebas, adjusting it to the public interest contained in the immunizing norm, for the benefit of society as a whole.

*Keywords:* charitable entities, immunity, social security contributions, constitutional interpretation.

## Introdução

O brado revolucionário de 1789, em que se clamava por liberdade, igualdade e fraternidade, ecoou por todo o mundo ocidental. Incitando à transformação social, tais ideais ainda se revelam contemporâneos e, em especial no que concerne à fraternidade, continuam a esperar concreção.

Sob uma feição garantista e social, a vigente Constituição do Brasil<sup>1</sup> não foge aos escopos iluministas materialmente compreendidos. De cunho compromissório e intrinsecamente plural, propugna a vigente ordem constitucional pela construção de uma sociedade justa, livre e solidária, ao desenvolvimento nacional, à erradicação da pobreza, à redução das desigualdades e à promoção do bem de todos (art. 3º); tendo como cerne a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III).

A releitura humanizada do Direito proposta pelo atual paradigma de Estado, entretanto, é marcada por inúmeros desafios. Dentre várias perplexidades, há a incapacidade prestacional do Estado e seu caráter contraproducente enquanto detentor do monopólio da responsabilidade social, fato este que restou indisputavelmente comprovado no modelo keynesiano do *welfare state*<sup>2</sup>.

Exsurge, neste contexto, a relevância da sociedade civil organizada que, vista pelo Estado como aliada na consecução dos objetivos da República e não como mera destinatária de políticas prestacionais, tem possibilidade de avocar também para si a promoção do interesse público, redefinindo os papéis entre governantes e governados.

Tem-se, a este modo, um Estado subsidiário, fruto do confronto entre o absentéismo do Estado Liberal e o intervencionismo do Estado de Bem-Estar Social,

<sup>1</sup> Adota-se neste trabalho a terminologia *Constituição do Brasil* em referência ao posicionamento de Eros Roberto Grau, segundo o qual a Constituição de 1988 não mais existe, pois uma Constituição está inserida em uma realidade histórica concreta, sendo vigente a Constituição tal como hoje redigida, interpretada e aplicada (*A ordem econômica na Constituição de 1988*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 356).

<sup>2</sup> NUNES, Antônio José Avelãs. *Uma introdução à economia política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 585-604.

correspondendo ao ponto de equilíbrio entre a completa separação entre Estado e sociedade e a estatização da sociedade<sup>3</sup>. A repartição de competências proposta pela subsidiariedade, pois, promove o fomento de atividades próprias do pluralismo social ao mesmo passo em que impede o avanço intervencionista do Estado<sup>4</sup>.

As ações necessárias à promoção das diretrizes da Constituição econômica brasileira convergem aos postulados da subsidiariedade, uma vez que a harmonia entre uma economia de mercado fundada na livre iniciativa e a gama de direitos fundamentais individuais e sociais tutelados constitucionalmente requer o esforço conjunto da sociedade civil e do Estado para ser implementada.

Neste virtuoso, porém tormentoso intento - realização do interesse público - a atividade fiscal desenvolvida pelo Estado mostra-se de suma importância, não só como atividade arrecadatória, mas como meio de estimular atividades de matriz publicista pelo setor privado. É neste contexto que se situa a imunidade tributária das entidades de assistência social prevista no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição do Brasil<sup>5</sup>, regulamentada pela Lei nº 12.101/2009, que dispõe sobre o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - Cebas.

A compatibilização entre a referida lei infraconstitucional e aquela imunidade é o problema central a ser perscrutado neste artigo. Pretende-se discutir, mais especificamente, se os requisitos instituídos pelo legislador ordinário para a concessão/renovação do Cebas podem, por hipótese, representar verdadeiros entraves burocráticos à efetividade da norma constitucional. Para tanto, objetiva-se analisar as exigências infraconstitucionais estabelecidas por meio de lei formal e de regulamentos do Poder Executivo para o gozo da imunidade da cota patronal da contribuição previdenciária; cotejar se tais exigências se encontram em consonância com a imunidade tributária em referência; e aferir a relevância do Cebas na atual ordem jurídico-social.

Diante dos escopos traçados, o presente artigo parte da retomada do conceito de imunidade tributária, para, em seguida, identificar alguns dos principais requisitos para a certificação das entidades de assistência social e finalmente discutir a exigência do Cebas sob a ótica constitucional.

## **1. A Imunidade Tributária como Instrumento de Planejamento e Transformação Social**

São várias as formas de desoneração tributária, sendo elas: a isenção, a alíquota zero, a não incidência, a remissão e a imunidade; esta, contudo, é que detém maior relevância<sup>6</sup>. O que dá tônica à imunidade é a sua origem, sendo uma

<sup>3</sup> MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 56.

<sup>4</sup> BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 88-90.

<sup>5</sup> Apesar de a atecnia do poder constituinte em utilizar a nomenclatura *isenção* no texto constitucional, é discussão já superada pela doutrina e jurisprudência tratar-se de *imunidade* a desoneração prevista no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição.

<sup>6</sup> Leciona Ives Gandra da Silva Martins que: "A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde a vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal or-

vedação *constitucional* ao poder de tributar<sup>7</sup>, fato este que a difere de todas as demais, vez que inadmita limitação por parte do legislador infraconstitucional, pois este nunca recebeu competência para tanto. Limitar é restringir algo existente e, tratando-se de imunidade, o poder de tributar jamais existiu<sup>8</sup>.

Considerando que o próprio poder constituinte retirou dos entes políticos a prerrogativa do exercício da atividade tributária em dadas situações, é de se concluir que os fins buscados com a imunidade tributária confundem-se com os objetivos da República, o que poderia ser designado como a força ativa da Constituição<sup>9</sup>, que, pela imposição de tarefas e abstenções, norteia os atos do Poder Público e do setor privado com vistas à concretização de seus princípios e escopos.

A finalidade social, desta feita, é intrínseca ao instituto da imunidade tributária, que pode ser percebido também como um instrumento para a efetivação de direitos e garantias fundamentais<sup>10</sup>. A razão da vedação do poder de tributar, sob esta perspectiva, é claramente enunciada por John Marshall, antigo juiz da Suprema Corte norte-americana, segundo o qual: *The power to tax involves the power to destroy*<sup>11</sup>.

A discricionariedade do legislador ordinário para tributar em setores constitucionalmente tutelados poderia, até mesmo, comprometer a concretização de certos princípios constitucionais, motivo pelo qual foi ceifada a autonomia legislativa no exercício do poder de tributar. Percebe-se, então, o caráter teleológico da imunidade tributária, que almeja a plena efetividade dos preceitos constitucionais.

Neste ponto, é pertinente destacar que o valor *fraternidade*, aqui encarado como solidariedade, não passou despercebido pela ordem constitucional vigente. A imunidade tributária referente às contribuições sociais da cota patronal destinada a entidades beneficentes de assistência social, estatuída no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição, condiz perfeitamente com o que até aqui se expôs, permitindo o desenvolvimento de atividades filantrópicas pela iniciativa privada, as quais poderiam ser comprometidas, total ou parcialmente, caso fosse preciso arcar com referido tributo.

dem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla. Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos 'déficits' públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. A fim de fulminar tais conveniências exegéticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente." (*Direito Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, pp. 298-300)

<sup>7</sup> Geraldo Ataliba, citado por Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera que "a imunidade é ontologicamente constitucional" (*Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único do CTN*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 204).

<sup>8</sup> SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. "Considerações a respeito da Lei 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 47. São Paulo: Dialética, agosto de 1999, p. 112.

<sup>9</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991, 19.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 214.

<sup>11</sup> Em tradução livre: O poder de tributar envolve o poder de destruir.

Fortalecidas pela referida imunidade, as entidades beneficentes de assistência social, que possuem na solidariedade sua força motriz, sem ambições egoísticas ou aspirações político-partidárias, podem expandir suas fronteiras, atuando de maneira cada vez mais incisiva em benefício público, favorecendo toda a coletividade, seja mediante o atendimento e assessoramento aos seus beneficiários, seja na defesa e garantia de direitos. A transformação social, neste cenário, é consectária da intervenção constitucional por meio da política fiscal, fomentando a promoção do interesse público pela sociedade civil.

Por outro lado, a Constituição condicionou a concessão da imunidade em comento ao atendimento de exigências estabelecidas em lei. Neste sentido, a Lei nº 12.101/2009 - que se encontra em debate no Supremo Tribunal Federal por força da ADI nº 4.891/DF<sup>12</sup> - estabelece os requisitos e procedimento para a concessão e renovação do Cebas, atualmente considerado pela Administração Fazendária como condicionante ao gozo da imunidade estabelecida no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição do Brasil.

## **2. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social: o Caminho para a Efetividade?**

Com o advento da Lei nº 12.101/2009, que revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, a imunidade tributária em exame, para surtir eficácia, passou a requerer que as entidades beneficentes sejam chanceladas pelo Cebas, o que lhes confere também outras benesses<sup>13</sup>. Entretanto, a fruição da imunidade subordinada-se, na atualidade, a obstáculos que acabam por desnaturar o instituto da imunidade em detrimento de milhares de entidades constitucionalmente legitimadas a beneficiar-se do favor fiscal assegurado pelo constituinte originário.

No âmbito de atividades preponderantes de cunho assistencial, os requisitos e o procedimento para alçar uma entidade ao *status* de imune encontram-se previstos na Lei nº 8.742/1993, Resolução nº 16/2010 do CNAS, Lei nº 12.101/2009, Decreto nº 8.242/2014, Portaria MDS nº 353/2011, dentre outros atos normativos. No Código Tributário Nacional, a seu turno, a matéria encontra-se indiretamente disciplinada no art. 14, que impõe como requisitos às entidades assistenciais apenas: (a) não distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (b) aplicação integral, no país, de seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais; (c) manutenção da escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Revela-se reduzida a efetividade do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição ante os diversos requisitos legais - mormente os dispostos na Lei nº 12.101/2009

<sup>12</sup> A ADI nº 4.891/DF foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em 17 de dezembro de 2012, tendo por objetivo a declaração de inconstitucionalidade formal da Lei da Filantropia, pelo fato de ser lei ordinária, em vez de lei complementar; e, subsidiariamente, a inconstitucionalidade material de diversos dispositivos que destoam dos fins e diretrizes da Constituição. Atualmente, o processo encontra-se concluso ao Relator Min. Gilmar Mendes, que deverá se pronunciar sobre o pedido liminar para a suspensão da eficácia da lei.

<sup>13</sup> O art. 29 da Lei nº 12.101/2009 estabelece que as entidades beneficentes certificadas farão jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos elencados em seus incisos I a VIII.

- que entravam a potencialidade da norma imunizante e, em uma interpretação teleológica, aparentam ter finalidades destoantes da exprimida na Constituição do Brasil. Visando a uma maior reflexão sobre o problema, cumpre explicitar alguns destes requisitos.

O primeiro requisito merecedor de crítica é aquele veiculado pelo inc. III do art. 29 da Lei nº 12.101/2009: a exigência de regularidade fiscal, que se mostra guiada por interesses exclusivamente arrecadatórios. Explica-se: exigir da entidade beneficente a apresentação de certidão negativa (ou positiva com efeito de negativa) de ônus tributários e certidão de regularidade junto ao FGTS nada mais é do que um meio oblíquo para a cobrança de tributos, condição que em nada se relaciona ao direito à imunidade. Está-se a utilizar o Cebas como subterfúgio de caráter coercitivo para a satisfação de interesses próprios da Administração Fazendária, indiferente à feição altruística das atividades empreendidas pelas entidades beneficentes de assistência social, deturpando a *ratio essendi* do imperativo constitucional. Não se trata, obviamente, de apregoar o descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, mas de assegurar que a cobrança de tributos se faça por meio de instrumentos próprios, especialmente destinados a tal fim, e não por mecanismos indiretos de coerção.

Outra disposição desarrazoada é a contida no inc. VI do mesmo art. 29 da Lei da Filantropia. Nela há a exigência de que a entidade “consERVE em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os recursos relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial”. A conservação da escrituração contábil por 10 anos mostra-se exagerada, especialmente porque a constituição de eventual crédito tributário submete-se ao prazo decadencial de 5 anos, consoante prevê o art. 173 do CTN.

Por óbvio que uma política antifraude tem de ser adotada a fim de coibir o gozo ilegítimo da imunidade em análise por instituições desqualificadas, mas engendrar exigências excessivas sobre as entidades assistenciais é sobrecarregá-las despropositadamente, restringindo o potencial emancipatório da norma constitucional.

É, ainda, de se criticar a exigência de gratuidade dos serviços socioassistenciais determinada no art. 18 da Lei nº 12.101/2009 como pressuposto para a concessão da imunidade tributária sobre a cota patronal previdenciária. Tal disposição é hábil a inibir o desenvolvimento das atividades assistenciais e, por conseguinte, limitar o número de beneficiários, em prejuízo da coletividade e na contramão da finalidade da norma constitucional.

É cediço que a capacidade contributiva é orientação tendente à concretização da justiça tributária, como bem discorre Aliomar Baleeiro em sua clássica obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar*<sup>14</sup>. Umbilicalmente relacionado com o direito fundamental à igualdade, a capacidade contributiva propicia uma equalização diante de conjunturas econômicas. Na mesma senda encontra-se o

<sup>14</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 688.

princípio da equidade na forma de participação do custeio, insculpido no inc. V do art. 194 da Constituição. Sendo assim, a exigência de gratuidade na prestação de serviços socioassistenciais perante indivíduos que possuem condição financeira para remunerá-los mostra-se inadequada, visto que a captação de recursos em favor das entidades filantrópicas - que, não se pode olvidar, *não possuem finalidade lucrativa* - reverter-se-ia em prol de um maior número de necessitados, proporcionando a maximização das atividades e, conseqüentemente, maior efetividade da norma imunizante.

Defende-se, portanto, que a gratuidade obrigatória seja restrita àqueles destituídos de recursos para a remuneração ou custeio dos serviços que lhe são prestados, e não a todos, indistintamente, em desconsideração à capacidade contributiva do beneficiário e às necessidades econômicas das instituições assistenciais.

No tocante ao procedimento para a obtenção e renovação do Cebas, também há críticas a serem tecidas. Ao examinar os requisitos legais que fazem uma entidade assistencial apta a ser beneficiada pela imunidade tributária sobre a contribuição previdenciária patronal, percebe-se a dificuldade da tarefa de certificação. Não bastasse a reunião de todos os requisitos, apenas após a publicação do deferimento do pleito de concessão/renovação pelo Ministério competente no *Diário Oficial da União* é que passará a entidade a usufruir da aludida imunidade, o que poderá levar anos.

A despeito de o parágrafo 1º do art. 4º do Decreto nº 8.242/2014, que estipula o prazo de seis meses para a apreciação dos requerimentos de concessão/renovação do Cebas pelo Ministério competente, conforme se infere em consulta aos processos do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome<sup>15</sup>, o procedimento de certificação poderá demorar mais de cinco anos. Desta feita, soam inadequados o art. 31 da Lei nº 12.101/2009 e o art. 47 do referido Decreto ao condicionarem a eficácia da imunidade à publicação do provimento administrativo de caráter constitutivo que defere o requerimento, imputando às instituições beneficentes de assistência social os ônus decorrentes da morosidade administrativa.

Assim, não se pode concordar com a eficácia posterior à publicação do deferimento do pleito de certificação, haja vista que os requisitos apreciados devem estar presentes desde a data do protocolo do requerimento. No mesmo trilha, discorda-se da previsão constante no art. 7º do Decreto nº 8.242/2014, que considera o pedido de renovação protocolado intempestivamente como de nova certificação. Atribuir natureza constitutiva ao mero ato administrativo exarado pelo Poder Público sobre a eficácia de uma norma imunizante é suplantar a normatividade da Constituição pela valoração exagerada de atos burocráticos, esvaziando o mandamento constitucional ao subordiná-lo ao crivo da Administração Pública para que surta efeitos, enquanto a subordinação do Poder Público à supremacia da Constituição é o que deveria imperar. O parágrafo 7º do art. 195 da Constituição é claro ao enunciar que: “são *isentas* de contribuição para a seguridade social

<sup>15</sup> Disponível em <http://www.mds.gov.br/assistenciasocial/entidades-de-assistencia-social/acompanhamento-de-processos>. Acesso em 13 de janeiro de 2015.

as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Logo, é de se concluir que, uma vez atendidos os requisitos para a concessão/renovação do Cebas, o direito à imunidade deve ser tão somente *declarado* pela Administração<sup>16</sup>. Insta mencionar, ademais, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando da vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, era uníssona ao atribuir efeito *ex tunc* ao reconhecimento de uma entidade como beneficente, não devendo tal interpretação ser alterada pela superveniência da Lei nº 12.101/2009. Tal conclusão nem mesmo diverge da Súmula 352 do STJ<sup>17</sup>, cujo enunciado versa sobre requisitos para a concessão/renovação do certificado, não sobre sua eficácia, nem tampouco sobre a natureza constitutiva ou declaratória do ato.

O desfoque das normas regulamentadoras do Cebas se dá na mesma medida da degeneração do conceito de interesse público, pois este - que é imanente à imunidade prevista no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição - não pode ser considerado como interesse do aparato estatal que conveniente e egoisticamente é voltado à própria Administração Pública, destituído de conotação social<sup>18</sup>. O interesse público primário<sup>19</sup> é que deve ser tutelado, pois é este interesse que substantia a imunidade tributária cuja maior efetividade se defende.

Não se deve olvidar a relevância das entidades beneficentes de assistência social no cenário nacional; ainda mais diante do déficit de políticas públicas desse jaez e a incapacidade prestacional do Estado, como já salientado alhures. Nesse norte, o Cebas tem de ser apreciado como um meio para propiciar uma gestão participativa sobre o interesse público primário pelo setor público e privado, e não como um óbice à obtenção de um direito constitucionalmente tutelado, o da imunidade tributária.

Ainda na contemporaneidade não se dá a devida atenção ao terceiro setor no Brasil, negligenciando suas potencialidades e desestimulando, em certa medida, seu desenvolvimento. A imunidade tributária constante do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição do Brasil é relevante instrumento de transformação social, contribuindo para a difusão e o engrandecimento das entidades filantrópicas, razão pela qual não deve ser restringida por finalidades destoantes da norma constitucional imunizante.

<sup>16</sup> Pertinentes, sobre o tema, os ensinamentos de Edgard Neves da Silva ao defender que: “As disposições imunizantes são autoaplicáveis; mas por determinação constitucional, podem depender de requisitos constantes de lei inferior. Porém, é fundamental afirmar que a imunidade se constitui pela própria norma maior, sendo a manifestação, necessariamente, do Poder Executivo, apenas ato declaratório e não constitutivo, que declarará o preenchimento ou não da situação e ou dos requisitos exigidos, ato esse de natureza vinculada e não discricionária.” (“Imunidade e isenção”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 285)

<sup>17</sup> Súmula nº 352 do STJ, publicada no *DJ* de 19.6.2008: “A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exige a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.”

<sup>18</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: RT, 2013, p. 149.

<sup>19</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73.

### 3. Por uma Interpretação Constitucional do Cebas

Sob a ótica constitucional e visando à máxima efetividade da imunidade tributária aqui em análise, pugna-se por uma interpretação diversa da que vem sendo atribuída administrativamente ao Cebas, tomando em consideração a normatividade da Constituição e o interesse público envolvido na imunidade em questão.

Partindo de uma interpretação sistemática e tendo por premissa a unidade da Constituição, o instrumento normativo idôneo a regulamentar a imunidade tributária prevista no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição do Brasil é a lei complementar, conforme dispõe o art. 146, inc. II. Alinham-se a este entendimento, dentre outros, Regina Helena Costa<sup>20</sup>, Fernando Mânica<sup>21</sup>, Ives Gandra da Silva Martins e Marilena Talarico Martins Rodrigues<sup>22</sup>. Neste sentido, mostram-se adequadas as exigências explicitadas no art. 14 do CTN<sup>23</sup>, as quais possibilitam a fruição da imunidade sem restringir seu potencial.

Pertinente ter em conta que o texto e o contexto da norma constitucional em apreço devem substanciar as exigências para o gozo da imunidade tributária, que deverá materializar a motivação de seu enunciado jurídico. Trata-se, pois, de realizar a Constituição, tornando-a juridicamente eficaz em sua plenitude<sup>24</sup>. Tão somente arraigado neste propósito é que se extrairá a legitimidade da norma regulamentadora.

Para José Joaquim Gomes Canotilho, a vinculação do legislador à Constituição deve se dar sob o ponto de vista *orgânico, formal e procedimental*; asseverando que a Constituição é dotada de um *parâmetro material intrínseco* que deve necessariamente refletir-se nos atos legislativos e nos atos do Estado. Desta forma, os atos normativos materialmente disformes à Constituição são eivados de invalidade, sejam eles políticos ou jurídicos, sobressaindo a proeminência da Constituição<sup>25</sup>.

A Lei nº 12.101/2009, ao estabelecer as exigências para a imunidade, além do fato de ser lei ordinária, não garantiu efetividade à norma constitucional. Os atuais contornos da certificação restringem excessivamente o alcance da norma imunizante, razão pela qual o Cebas não deve ser considerado o único meio para a fruição da imunidade. A certificação apenas faz presumir o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, sem prejuízo, contudo, de outros meios de prova.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 97.

<sup>21</sup> MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 237-238.

<sup>22</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; e RODRIGUES, Marilena Talarico Martins. "A imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos à luz da CF/88". In: CARVALHO, Cristiano; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. 1ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005, p. 103.

<sup>23</sup> Por oportuna a menção de que o CTN fora recepcionado pela Constituição com *status* de Lei Complementar (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 87).

<sup>24</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.200.

<sup>25</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.200, p. 246.

Este foi o posicionamento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 187.172/DF, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, publicado no *DJe* em 27.2.2014. Nessa paradigmática decisão, analisou-se a eficácia probatória do Cebas para a concessão da imunidade atinente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços de certa instituição de assistência social. Naquela ocasião, o Distrito Federal defendia que o Cebas tinha de ser compreendido como documento indispensável à comprovação do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN perante a sociedade civil e o governo, de tal sorte que o *onus probandi* do preenchimento de tais exigências pertencia ao requerente da imunidade fiscal. Acolhendo o pedido da Fazenda Pública, o juízo de primeira instância indeferiu o pleito da exordial, muito embora pericialmente houvesse sido constatada a conformidade da atuação da autora em relação às exigências do art. 14 do CTN. Em grau de recurso, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios entendeu pela admissibilidade de outros meios de prova, além da certificação, julgando suficiente a prova pericial. Posta a questão ao crivo do Superior Tribunal de Justiça, restou ementado que:

“Agravo regimental no agravo em recurso especial. Tributário. Instituição de ensino sem fins lucrativos. Imunidade. Acórdão recorrido que, fundado nas provas dos autos e em perícia técnica, conclui pelo preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN. Reexame de matéria fático-probatória. Exigência de apresentação do certificado de entidade de assistência social, pelo tribunal<sup>[26]</sup> *a quo*, que desatende à finalidade da norma imunizante. Agravo regimental do Distrito Federal desprovido.

1. A incidência da norma imunizante constante no art. 150, VI, *c*, da CF/88 e 9º, IV, *c*, do CTN, além dos requisitos do art. 14 do CTN, deve levar em consideração a interpretação teleológica do dispositivo normativo, de modo a alcançar a diretriz hermenêutica que, de maneira firme e exata, salvaguarde, efetive e densifique o princípio, o valor ou a liberdade albergada pelo dispositivo.

2. A imunidade tributária conferida às instituições de assistência social sem fins lucrativos leva em consideração seu propósito elementar de servir à coletividade, colaborando com o Poder Público no exercício de funções precipuamente estatais e suprimindo, dessa forma, as deficiências prestacionais.

3. Condicionar a concessão de imunidade tributária à apresentação do certificado de entidade de assistência social, quando a perícia técnica confirma o preenchimento dos requisitos legais, implica acréscimo desarrazoado e ilegal de pressupostos não previstos sequer em lei, mormente quando o próprio texto constitucional prevê como condicionante apenas a inexistência de finalidade lucrativa para que o sujeito seja contemplado com o benefício fiscal.

<sup>26</sup> Quer-nos parecer, s. m. j., que a expressão correta seria “juízo *a quo*”.

4. O Tribunal *a quo* consignou, a partir da análise de provas carreadas aos autos, inclusive provas periciais, estar demonstrado que a recorrida enquadra-se no conceito de instituição de ensino sem fins lucrativos, uma vez que preenche plenamente os requisitos previstos no art. 14 do CTN.

5. A conclusão assentada no acórdão recorrido encontra-se ancorada na análise do conjunto fático-probatório, de modo que para sua reversão seria necessário o reexame de fatos e provas, circunstância vedada pelo enunciado 7 da Súmula de jurisprudência desta Corte.

6. Agravo Regimental do Distrito Federal desprovido.”

Tal decisão corrobora o até aqui exposto, priorizando a eficácia do mandamento constitucional diante dos óbices burocráticos que deturpam o processo concretizador da imunidade.

Ademais, como salienta Humberto Ávila, “a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”, de modo que as situações excluídas da tributação são pertinentes a um dever estatal, no caso da imunidade tributária das entidades assistenciais, de garantir o processo democrático, de erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social<sup>27</sup>. Vê-se, deste modo, que a regulamentação da imunidade tributária não pode se afastar dos fins subjacentes à norma constitucional.

O processo concretizador da norma constitucional não pode ser deturpado por intervenções de natureza política ou econômica<sup>28</sup>. É de se ter sempre em mente que a normatividade da Constituição dá-se na medida em que suas pretensões de eficácia surtem efeito socialmente<sup>29</sup>, materializando sua juridicidade.

É certo que o Estado depende de receita para satisfazer as necessidades públicas básicas, mas certo também é que a promoção do interesse público por meio das entidades beneficentes de assistência social, em conjunto com o estado, contribui para superar as deficiências da atuação estatal, em perfeita harmonia com os objetivos da República.

#### 4. Conclusão

Diante das considerações expendidas é possível afirmar a imprescindibilidade da intervenção da sociedade civil *in munus* de prover o desenvolvimento social; bem como a grande valia das entidades assistenciais na implementação de certos interesses públicos primários, voltados à satisfação de necessidades sociais. Essa realidade foi reconhecida quando da instituição da imunidade tributária consubstanciada no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição do Brasil, que é imprescindível à subsistência e ao fortalecimento das entidades de assistência social, auxiliando na concretização dos objetivos constitucionais.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 214.

<sup>28</sup> NEVES, Marcelo. “Constitucionalização simbólica”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; e STRECK, Lenio L. (coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, Coimbra: Almedina, 2014, pp. 67-72.

<sup>29</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991, p. 16.

Bem visto o precioso papel dessas instituições filantrópicas e a motivação intrínseca à imunidade tributária - interesse público primário - não há de se admitir que a fruição desta referida imunidade deva se submeter às disposições inculpidas na Lei nº 12.101/2009 e no Decreto nº 8.242/2014. A descrédito da salutar atividade empreendida pelas entidades beneficentes de assistência social, o Cebas, em sua atual feição, mascara interesses políticos, renegando a obrigatoriedade quanto à implementação das diretrizes constitucionais. Tanto por sua impropriedade formal - pois versa sobre matéria cuja competência pertence a lei complementar, conforme os ditames do inc. II do art. 146 da Constituição - quanto por sua inadequação material - compreendida na sinuosa restrição à efetividade da norma imunizante - a retrocitada lei viola o caráter compromissório do constitucionalismo contemporâneo, que expressa o dever de buscar a concreção dos fins que orientam a ação estatal.

À luz de uma hermenêutica constitucional, e tendo em vista o dever do Estado de promover o desenvolvimento social, conclui-se que a obtenção do Cebas não deve ser *conditio sine qua non* para o gozo da imunidade do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição do Brasil, mas tão somente um meio de prova, dentre tantos outros, do cumprimento das exigências do art. 14 do CTN, de modo a não obstaculizar o desenvolvimento dessas atividades de caráter filantrópico, que se realizam em proveito da coletividade e do ainda tão longínquo bem comum.

### Referências Bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único do CTN*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: RT, 2013.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- ; e RODRIGUES, Marilena Talarico Martins. “A imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos à luz da CF/88”. In: CARVALHO, Cristiano; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. 1ª ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- NEVES, Marcelo. “Constitucionalização simbólica”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; e STRECK, Lenio L. (coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014.
- NUNES, Antônio José Avelãs. *Uma introdução à economia política*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. “Considerações a respeito da Lei 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 47. São Paulo: Dialética, agosto de 1999.
- SILVA, Edgard Neves da. “Imunidade e isenção”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2011.