

Avanços e Controvérsias da Nova Lei do Cebas

Advances and Controversies of the New Cebas Law

João Bosco Coelho Pasin

Doutor em Direito pela Universidad de Salamanca, USAL, título revalidado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP. Tem estágio pós-doutoral em Direito Público (Direito Tributário e Financeiro) realizado na Universidad de Valladolid, UVA. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, UPM. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária, CEU (Instituto Internacional de Ciências Sociais, IICS). Especialista em Direito Financeiro pela USAL. Membro Titular da Cadeira n. 16 da Academia Paulista de Letras Jurídicas, APLJ. Membro Titular do Instituto Histórico e Geográfico de São Paulo, IHGSP. Membro Honorário da Ordem dos Economistas do Brasil, OEB. Membro Associado do Instituto dos Advogados de São Paulo, IASP. Catedrático do Programa de Doutorado em Direito da *Universidad Americana*, UAM, realizado em Cotutela com a Universidad de Salamanca, USAL. Professor Convidado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, IBDT. Professor Titular (licenciado) de Gestão Tributária da Escola de Negócios da Universidade Municipal de São Caetano do Sul, USCS. Advogado e Consultor Tributário em São Paulo. *E-mail*: coelhopasin@conjur.adv.br.

Hélcio de Abreu Dallari Júnior

Doutor em Ciências pela Escola Paulista de Medicina da Universidade Federal de São Paulo (Unifesp/SP). Mestre em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP/SP). Tutor pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e Instituto Interamericano para o Desenvolvimento Econômico e Social (Indes). Professor universitário. Advogado e Parecerista em São Paulo. *E-mail*: hadallari@uol.com.br.

Fernanda Teani Gatto Vanni

Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV-SP). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada do setor energético e de combustíveis. Professora de Cursos Preparatórios para Concursos Públicos em Direito Público (Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Tributário e Direito Financeiro). Associada à Associação Brasileira de Direito Financeiro, ABDF. Foi associada ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, IBDT. É pesquisadora do Grupo de Pesquisa de Direito e Inovação (Gedi) da Universidade Presbiteriana Mackenzie. *E-mail*: fernandagattovanni.adv@outlook.com.br.

Recebido em: 11-10-2022 – Aprovado em: 14-10-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.9.2022.2252>

Resumo

O artigo se propõe a analisar os novos requisitos fixados pela Lei Complementar n. 187, de 16 de dezembro de 2021, em relação à certificação das entidades beneficentes e os procedimentos referentes à imunidade de contribui-

ções à seguridade social. Para uma abordagem qualitativa, adota como metodologia a análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial, tendo por escopo um estudo crítico acerca da evolução do assunto. Aborda as principais controvérsias jurídicas e procedimentais surgidas com a atual regulamentação, de modo a traçar temas que podem ser objeto de futuros questionamentos judiciais. Por fim, com amparo na legislação, além de precedentes similares em situações prévias e doutrina sobre o assunto, busca mencionar as possíveis soluções e consequências oriundas das controvérsias constatadas.

Palavras-chave: Cebas, entidades beneficentes, lei complementar, certificação e procedimentos, imunidade de contribuições à seguridade social.

Abstract

The article proposes to analyze the new requirements established by Federal Statute n. 187, of December 16, 2021 in relation to the certification of charities and the procedures regarding immunity from social security contributions. For a qualitative approach, it adopts as methodology the legislative, doctrinal and jurisprudential analysis, having as scope a critical study about the evolution of the subject. It addresses the main legal and procedural controversies that have arisen with the current regulation of the subject, in order to outline themes that may be the subject of future judicial questions. Finally, based on the legislation, in addition to similar precedents in previous situations and doctrine on the subject, it seeks to mention the possible solutions and consequences arising from the controversies found.

Keywords: Cebas, certification and procedures, charitable entities, federal statute, immunity from social security contributions.

Introdução

A imunidade tributária das entidades beneficentes prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, CF¹, foi inicialmente regulamentada por meio do art. 55 da Lei n. 8.212/1991, o qual se restringia à menção aos pressupostos elencados no art. 14 do Código Tributário Nacional, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, CTN², objetivando assegurar efetividade à imunidade tributária em questão.

O teor do art. 55 da Lei n. 8.212/1991 foi alterado reiteradas vezes, sendo que as alterações promovidas ultrapassaram os limites estabelecidos pelo art. 14 do CTN, as quais culminaram em diversos questionamento judiciais, notadamente por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ADIs n. 2.028, n. 2.036,

¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 195, § 7º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 maio 2022.

² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 14. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 05 maio 2022.

n. 2.228 e n. 2.621, processadas conjuntamente ao Recurso Extraordinário, RE n. 566.622/RS³ (objeto do tema n. 32), com repercussão geral reconhecida.

Por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos no referido *leading case*, definindo-se, em síntese, a seguinte formulação ao tema n. 32:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Supremo Tribunal Federal, 2019).”

Segundo o julgamento do RE n. 566.622/RS, a obrigatoriedade de lei complementar para regulamentar a matéria, especialmente quanto à instituição de contrapartidas, tem como fundamento o fato de que, embora o art. 195, § 7º, da CF mencione apenas a necessidade de “lei”, deve ocorrer uma interpretação “sistemática do dispositivo, “de forma que, tratando-se de verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, sua regulamentação é reservada à lei complementar”, nos termos do art. 146, II, da Constituição⁴.

Conseqüentemente, os pressupostos meramente procedimentais relacionados à fiscalização, certificação e controle administrativo podem ter regramento via lei ordinária, sendo a lei complementar exigível somente para fins de “definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas”⁵.

Verifica-se que, em sede no julgamento conjunto do RE n. 566.622 e das ADIs n. 2.028, n. 2.036, n. 2.228 e n. 2.621, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal das alterações promovidas na Lei n. 8.212/1991, diante da invasão de competência reservada à lei complementar, porquanto as modificações legislativas instituíram contrapartidas, não se limitando a aspectos meramente procedimentais.

Na medida cautelar da ADI n. 2.028/DF⁶, também foi acolhida a tese de inconstitucionalidade material ao ser pontuado que sequer a lei complementar po-

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 566.622. Rio Grande do Sul. Embargante: União. Embargada: Sociedade Beneficente de Parobé. Rel. Min. Marco Aurélio. Redatora Min. Rosa Weber, 18.12.2019.

⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 146, II. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 out. 2022.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.028. Distrito Federal. Requerente: CNS (Confederação Nacional de Saúde). Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 02.03.2017.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 2.028. Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde (CNS). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Moreira Alves, 11.11.1999.

deria estipular requisitos que desvirtuam o “próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social”, limitando a extensão da imunidade.

Por outro lado, no âmbito da medida cautelar na ADI n. 1.802/DF, foi reconhecida a inconstitucionalidade não somente formal, mas também material do art. 12, § 1º, da Lei n. 9.532/1991, a qual disponha que “§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.”⁷

No caso, o Ministro Sepúlveda Pertence entendeu que o dispositivo questionado tratou sobre renda, que é alcançada pela imunidade, não sendo possível, dessa forma, nem mesmo a restrição de seu conteúdo por meio de lei complementar, observada a limitação constitucional ao poder de tributar. Sepúlveda mencionou que “o que descaracteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados.”⁸

Posteriormente, houve a revogação do art. 55 da Lei n. 8.212/1991 pela Lei Ordinária n. 12.101/2009, que estipulou novos pressupostos para fins de emissão do Cebas, Certificação das Entidades Benéficas de Assistência Social.

Na sequência, houve o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.480/DF⁹, em que se reconheceu a inconstitucionalidade formal da Lei Ordinária n. 12.101/2009, sobre o mesmo fundamento reconhecido nas ações anteriores, além da a inconstitucionalidade material do inciso I do art. 32, § 1º, da referida lei, uma vez que, ao tratar sobre a suspensão automática do direito à “isenção”, violou outra norma de índole constitucional, consubstanciada no contraditório e na ampla defesa.

Após, foi editada a Lei Complementar n. 187, de 16 de dezembro de 2021, a qual trata sobre a certificação das entidades beneficentes e regulamenta os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social previstas no § 7º do art. 195 da CF.

A Lei Complementar é fruto direto do entendimento proferido pelo STF no *leading case* RE n. 566.622/RS e das ADIs julgadas conjuntamente, em que se previu a exigência de referida espécie legislativa para definição da forma de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, notadamente no que diz respeito à instituição de contrapartidas a serem observadas.

⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 9.532/1991, art. 12, § 1º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 19 out. 2022.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.802. Distrito Federal. Requete: CNS (Confederação Nacional de Saúde). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Sepúlveda Pertence, 27.08.1988.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.480. Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Confenen. Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Plenário. Rel. Min. Gilmar Mendes, 27.03.2020.

Tanto é assim que a justificativa da Câmara dos Deputados quanto ao Projeto de Lei, PL, n. 134/2019¹⁰, transformado na Lei Complementar n. 187/2021, foi no sentido de fomentar as entidades beneficentes dada a relevância dos serviços prestados à comunidade. Dessa forma, em conformidade com os ditames do STF, o projeto de lei elencou os seguintes objetivos a serem cumpridos por meio da regulamentação legal da matéria:

- a) estabelecer os requisitos para a caracterização e qualificação jurídica das entidades beneficentes de assistência social;
- b) repartição da competência para aferir o cumprimento dos requisitos previstos na Lei entre os Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social; e
- c) estabelecer os requisitos e a forma para que as entidades gozem da imunidade das contribuições para a seguridade social (Brasil, 2019).

Contudo, apesar de trazer avanços e aparentemente sanar as lacunas e inconstitucionalidades sobre a ótica da formal, uma vez que os requisitos do Cebas passaram a ser previstos expressamente na Lei Complementar n. 187/2021 e não mais por meio de lei ordinária, existem omissões e aspectos controversos da lei que também poderão gerar novos questionamentos quanto à inconstitucionalidade material, a qual, segundo o Ministro Barroso, configura “uma incompatibilidade de conteúdo, substantiva entre a lei ou o ato normativo e a Constituição”¹¹.

Sem a pretensão de esgotar a análise do tema, o presente estudo visa analisar os principais dispositivos passíveis de controvérsia e que podem ensejar futuros litígios entre contribuintes e o Fisco, trazendo análise crítica, além de possíveis soluções, de modo que a imunidade assegurada às entidades beneficentes tenha efetividade em sua aplicação. Assim, o presente estudo abordará os principais aspectos legais e jurisprudenciais relativos à imunidade das entidades beneficentes, notadamente em relação aos dispositivos da Lei Complementar que podem gerar futuros questionamentos e insegurança jurídica em razão da controvérsia constatada.

1. Distinção entre a imunidade do art. 150, VI, “c” e a imunidade do art. 195, § 7º, da CF

Antes de se analisar as recentes alterações na regulamentação da imunidade conferida às entidades beneficentes prevista no art. 195, § 7º, da CF, é necessário

¹⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS. PLP n. 134/2019. Projeto de Lei Complementar transformado na Lei Complementar n. 187/2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2203957>. Acesso em: 10 maio 2022.

¹¹ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 29.

diferenciá-la quanto ao regramento conferido à imunidade do art. 150, VI, “c”¹², que versa sobre os impostos em geral.

Quanto ao aspecto subjetivo, a imunidade de impostos alcança, sem reservas, “as entidades de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”, conforme art. 150, VI, “c”, enquanto a imunidade aplicável às contribuições sociais envolve “as entidades beneficentes de assistência social”, nos termos do art. 195, § 7º, da CF.

Ao distinguir as imunidades, em voto proferido no RE n. 202.700/DF, o Ministro Sepúlveda Pertence pondera que a imunidade de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social não é conferida “a todas as instituições assistenciais ‘sem fins lucrativos’, mas restringe a pré-exclusão da incidência daquela modalidade tributária ao universo mais restrito, o das ‘entidades beneficentes de assistência social’”¹³.

Já o Ministro Moreira Alves, em voto na medida cautelar da ADI n. 2.028/DF, pontua que “No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas.”¹⁴

Ainda, o STF diferenciou o conteúdo e o alcance da sistemática das imunidades aplicáveis aos impostos e às contribuições sociais, explicitando a necessidade ou não de regulamentação para concretização dos institutos, conforme ementa da ADI n. 2.028/DF:

“Por tudo o que se vem de expor, fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.” (Supremo Tribunal Federal, 2017)

Ao relatar a importância da imunidade relacionada às contribuições sociais, Kiyoshi Harada menciona que o § 7º do art. 195 da CF tem por finalidade “atrair

¹² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, VI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 out. 2022.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 202.700-6. Distrito Federal. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Ceres – Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater. Rel. Min. Maurício Corrêa, 08.11.2001.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 2.028. Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde (CNS). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Moreira Alves, 11.11.1999.

as entidades beneficentes para secundar a ação do Poder Público na efetiva realização dos direitos sociais, sem qualquer intuito lucrativo”¹⁵. Diante dos objetivos relacionados à imunidade das entidades beneficentes de assistência social, “qualquer interpretação que favoreça obstáculos ao alcance desse propósito há de ser evitada, cabendo prestigiar aquela que beneficie a conquista da função política e social própria do § 7º do artigo 195 do Diploma Maior”.

Em seu voto na ADI n. 2.028/DF, o Ministro Teori Zavascki ponderou que as contribuições sociais são “figuras tributárias especialíssimas”, observado seu compromisso com prestações estatais vinculadas ao mínimo existencial. Esse compromisso teleológico, “se já é relevante para o efeito da criação de tributos dessa espécie, deve ser preservado, *a fortiori*, na aplicação da norma de imunidade”.

Considerando a relevância do papel desempenhado pelas contribuições sociais, também aplicável em relação à imunidade do art. 195, § 7º, da CF, é de extrema importância a análise da legislação infraconstitucional atualmente vigente sobre a matéria, visando verificar a conformidade de seus dispositivos com a Constituição. Vale observar que, em sede da medida cautelar na ADI n. 2.028/DF¹⁶, o STF já havia entendido que até mesmo a lei complementar deve observar os limites constitucionais, sendo vedada a estipulação de requisitos que desvirtuem o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social.

2. Aspectos legais e jurisprudenciais relativos à imunidade das entidades beneficentes

Em conformidade com a exposição de motivos do PL n. 134/2019, transformado na Lei Complementar n. 187/2021, para fins de garantia da imunidade tributária às entidades beneficentes, deve-se observar que:

“A situação é crítica, impondo-se o aprimoramento da sistemática relativa à imunidade, de forma a permitir um julgamento rápido e eficaz por parte do Poder Público, o qual deverá ser matéria de regulamentação. Desta forma, a melhor solução é realmente a análise célere de acordo com sua área de atuação: saúde, educação e/ou assistência social.” (Brasil, 2019)

Apesar da tentativa de aprimoramento da sistemática da imunidade por meio da Lei Complementar n. 187/2021, alguns dispositivos da lei ainda carecem de regulamentação e a contradição existente entre alguns de seus artigos impedem a análise célere da imunidade pleiteada, podendo reduzir o alcance da proteção que se pretende conferir às entidades beneficentes.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. Imunidade das entidades de assistência social. Requisitos legais para sua fruição. *Revista Nacional de Direito e Jurisprudência* n. 66, ano 6, 2005, p. 12.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 2.028 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde (CNS). Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Moreira Alves, 11.11.1999.

2.1. Dos procedimentos atuais para certificação das entidades beneficentes e abrangência do direito à imunidade

O art. 2º da Lei Complementar n. 187/2021¹⁷ prevê que são consideradas entidades beneficentes, para fins de fruição da imunidade, as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestem serviços de assistência social, de saúde ou de educação, assim certificadas nos termos da lei.

Além disso, prevê que farão jus à imunidade as entidades beneficentes que cumpram, cumulativamente, os requisitos elencados nos incisos do art. 3º¹⁸. Quanto aos pressupostos fixados nos incisos I a V, são semelhantes ao art. 14 do CTN, exceto quanto ao inciso III, o qual acrescentou a obrigatoriedade de certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relacionados aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, além de comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

Já a abrangência da imunidade foi expressamente prevista no art. 4º da Lei Complementar¹⁹, englobando as contribuições sociais previstas nos incisos I, III e IV do *caput* do art. 195²⁰ e no art. 239²¹ da Constituição Federal, relacionadas à entidade beneficente, a todas as suas atividades e aos empregados e demais segurados da previdência social, não se estendendo a outra pessoa jurídica, mesmo que constituída e mantida pela entidade que tenha a imunidade reconhecida.

Por meio de parecer sobre o tema de autoria da Secretaria de Modalidades Especializadas de Educação (Semesp), vinculada ao Ministério da Educação, é possível inferir que o art. 4º da Lei Complementar ensejará a diminuição das resistências da Receita Federal do Brasil quanto ao alcance da imunidade, pois previu expressamente seu alcance quanto às contribuições mencionadas a seguir, da seguinte forma:

“No artigo 4º que a imunidade das entidades certificadas abrange além da Cota Patronal do INSS, Cofins, CSLL, contribuições sociais sobre a receita de concursos de prognósticos, e sobre as importações de bens e serviços do exterior, além do PIS que sempre suscitou resistência da RFB, fazendo capitular toda a legislação e regulamentação que ao longo do tempo quis limitar a abrangência desse direito a Cota Patronal do INSS.” (Semesp, 2021, p. 9)

¹⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 2º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp187.htm. Acesso em: 07 maio 2022.

¹⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 3º, I a VIII.

¹⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 4º.

²⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 195, § 7º.

²¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 239.

Por meio de seu art. 4º, nota-se que a Lei Complementar conferiu, indiscutivelmente, o tratamento de imunidade tributária e não de isenções, às entidades beneficentes em relação a contribuições sociais, sendo importante passo para a proteção e fomento das atividades desempenhadas por tais entidades. Essa previsão do direito como imunidade e não isenção por meio da própria Lei Complementar deverá reduzir “sobremaneira os litígios judiciais em que a União insiste por cobrar tributos das entidades com base em normas inconstitucionais”²².

A discussão acerca da existência de isenção ou imunidade decorre, principalmente, do disposto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, a qual prevê, de forma imprópria, que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Uma interpretação literal do dispositivo constitucional poderia ensejar a conclusão de que se trata de isenção, culminando na possibilidade de redução de seu conteúdo por norma de índole infraconstitucional. Contudo, antes mesmo da Lei Complementar n. 187/2021, o entendimento do STF já era no sentido de que o art. 195, § 7º, da CF, possui caráter de imunidade, sendo autêntica limitação ao poder de tributar. Ademais, insta reconhecer que o texto constitucional reúne apenas normas imunizadoras em matéria tributária, que sempre devem ser interpretadas com amplitude, ou seja, de forma ampliativa, ao contrário das normas infraconstitucionais sobre isenção tributária. Vejamos o voto do Ministro Marco Aurélio:

“O que se tem quanto à imunidade tributária do § 7º do artigo 195 da Carta da República? Segundo o preceito, são ‘isentas’ de contribuição à seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que ‘atendam às exigências estabelecidas em lei.’ O equívoco da redação já foi superado pelo Supremo na mencionada Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF, relator ministro Moreira Alves. Não se trata de isenção, mas de imunidade, autêntica ‘limitação ao poder de tributar.’” (Supremo Tribunal Federal, 2017)

Observa-se, portanto, que o art. 4º da Lei Complementar deverá acabar com as discussões acerca da natureza do instituto concedido às entidades beneficentes e também em relação aos tributos abrangidos pela imunidade, porquanto elencou de forma clara quais contribuições sociais são imunes. Também, por meio do art. 3º da lei, foram definidos os requisitos para sua fruição, complementando algumas das exigências já constantes no art. 14 do CTN.

Quanto aos efeitos da certificação, a Lei Complementar n. 187/2021 está em conformidade com as teses desenvolvidas pelos contribuintes no sentido de que o certificado não enseja a criação de direito, apenas reconhecendo uma situação

²² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, p. 10.

jurídica preexistente, diante de seu caráter declaratório e *ex tunc*. Assim, por meio de seu art. 36²³, tem-se que os efeitos tributários da certificação retroagirão à data do protocolo do requerimento.

Esse posicionamento está em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, STJ, por meio da Súmula n. 612, proferida nos seguintes termos:

Súmula n. 612/STJ: “O certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.” (Superior Tribunal de Justiça, 2018).

Contudo, a conformidade do art. 36 da Lei Complementar n. 187/2021 em relação à Súmula n. 612 do STJ não é completa, pois enquanto a lei diz que os efeitos retroagirão à data do protocolo, a súmula diz que haverá retroação desde o instante em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estipulados na norma para fruição da imunidade, o que pode ocorrer antes mesmo do protocolo.

Diante dessa divergência entre os marcos iniciais para retração dos efeitos da certificação, o parecer da Semesp concluiu que:

“Tem-se, todavia, uma extensão não completa da Súmula 612, pois se assim o fosse, faria os efeitos do certificado retroagirem a data do exercício fiscal que nutre o pedido, ou seja, primeiro de janeiro do ano anterior ao requerimento. Assim, apesar do avanço, há ainda margem para ações judiciais fazerem os efeitos do Cebas retroagirem além da data do protocolo do requerimento, chegando ao início do ano anterior.” (Semesp, 2021, p. 21)

Também merece destaque a previsão expressa no art. 30²⁴ da Lei Complementar n. 187/2021 acerca da possibilidade de entidades beneficentes de assistência social desenvolverem atividades que gerem recursos.

Oportuna a previsão legal, visando evitar futuros questionamentos do Fisco, considerando que as entidades beneficentes precisam angariar recursos para fins de prestação de serviços de caráter público que, muitas vezes são deficitários, sendo que os serviços prestados a particulares, em determinados estabelecimentos, conferem forma de custeio e fomento da própria atividade pública desenvolvida.

Tanto é assim que, por ocasião do julgamento da ADI n. 1.802/DF, ao transcrever o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Dias Toffoli mencionou que:

“Uma das informações prestadas questiona é se as aplicações no mercado financeiro são atividades próprias de instituição beneficente sem finalidade

²³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 36.

²⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 30.

lucrativa. Como antes ficou dito, o que descaracteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados.” (Supremo Tribunal Federal, 2018)

Outra importante novidade reside no fato de que a nova Lei conferiu maior proteção aos dirigentes, estatutários ou não, ao prever, em seu art. 3º, § 3º²⁵, que não são responsabilizados, de forma direta ou subsidiária, pelas obrigações fiscais da entidade, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Essa proteção está em conformidade com o art. 135 do CTN²⁶, não pairando dúvidas acerca da impossibilidade de atribuição de responsabilidade aos dirigentes estatutários ou não, os quais somente poderão figurar como corresponsáveis nos casos de comprovação da prática de fraude, dolo ou simulação.

Conforme constatado no parecer da Semesp, referido dispositivo não constava na Lei n. 12.101/2009, sendo que, com a nova previsão legal, espera-se a cessação das tentativas da Receita Federal de arrolar “a diretoria da entidade sempre na relação de corresponsáveis pelas dívidas de contribuições sócias sem motivar uma linha da responsabilidade pessoal desses agentes por terem agido com dolo, fraude ou simulação”²⁷.

A Lei Complementar também trouxe importantes inovações relacionadas às entidades com atuação na área da educação ao incorporar em seus dispositivos algumas solicitações do ramo educacional.

Em suma, as alterações mais importantes foram albergadas pelos seguintes dispositivos: art. 19, § 2º²⁸ (para fins de concessão da bolsa de estudo integral, admite-se a majoração em até 20% do teto estabelecido, ao se considerar aspectos de natureza social do beneficiário, de sua família ou de ambos, quando consubstanciados em relatório comprobatório devidamente assinado por assistente social com registro no respectivo órgão de classe); art. 23, parágrafo único²⁹ (permissão ao estudante para acumular bolsas de estudo na educação profissional técnica de nível médio); art. 25, § 2º³⁰ (“transparência sobre o critério a balizar o número de matriculados, sendo considerado o número total de alunos matriculados no últi-

²⁵ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 3º, § 3º.

²⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 135.

²⁷ SECRETARIA DE MODALIDADES ESPECIALIZADAS DE EDUCAÇÃO (Semesp). Parecer CSA – Lei Complementar nº 187/2021, de 20 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.semesp.org.br/legislacao/parecer-sobre-a-lei-complementar-no-187-2021/#:~:text=Parecer%20elaborado%20pela%20Covac%20Sociedade,Certifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Entidades%20Beneficentes%20de>. Acesso em: 10 maio 2022, p. 18.

²⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 19, § 2º.

²⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 23, parágrafo único.

³⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 25, § 2º.

mo mês de cada período letivo”³¹); art. 26, § 2º³² (ausência de prejuízo à entidade quando constatada fraude praticada exclusivamente pelo candidato, salvo se comprovada má-fé); art. 26, § 3º³³ (possibilidade de pré-seleção mediante utilização do resultado do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem)).

Feitas as considerações sobre os aspectos, em geral, positivos com a nova regulamentação do Cebas, na sequência as controvérsias legislativas que necessitam de maior atenção para coibir inconstitucionalidades e possível redução do alcance da imunidade serão objeto de análise.

3. Aspectos controversos sobre os requisitos para assegurar a imunidade

Em conformidade com Kiyoshi Harada, a imunidade conferida às entidades beneficentes trata de “categoria constitucional no âmbito de direitos fundamentais”, de modo que a concessão de referido direito não deve ficar a cargo da discricionariedade da autoridade administrativa, tampouco estar sujeita à insegurança jurídica que poderá ocorrer em razão das controvérsias encontradas em certos dispositivos da Lei Complementar n. 187/2021³⁴.

Ainda, de acordo com o Ministro Dias Toffoli, no julgamento da ADI n. 1.802, a fixação de limites objetivos ou materiais, além de aspectos subjetivos ou formais para fins do direito à imunidade deve ser efetuada em conformidade com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Vejamos:

“No mais, a definição dos limites objetivos ou materiais, bem como dos aspectos subjetivos ou formais, atende aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não implicando significativa restrição do alcance do dispositivo interpretado – qual seja, o conceito de imunidade – ou redução das garantias dos contribuintes.” (Supremo Tribunal Federal, 2018)

Nesse sentido, faz-se necessária a análise crítica dos artigos da Lei Complementar passíveis de maiores questionamentos sob a ótica de sua constitucionalidade e conformidade com outros dispositivos normativos a que a lei faz referência.

3.1. Desnecessidade do Cebas antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 187/2021

Em consonância com o posicionamento do STF no julgamento do RE n.

³¹ SECRETARIA DE MODALIDADES ESPECIALIZADAS DE EDUCAÇÃO (Semesp). Parecer CSA – Lei Complementar nº 187/2021, de 20 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.semesp.org.br/legislacao/parecer-sobre-a-lei-complementar-no-187-2021/#:~:text=Parecer%20elaborado%20pela%20Covac%20Sociedade,Certifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Entidades%20Beneficentes%20de>. Acesso em: 10 maio 2022, p. 39.

³² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 26, § 2º.

³³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 26, § 3º.

³⁴ Cf. HARADA, Kiyoshi. Nova lei das filantrópicas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/357789/nova-lei-das-filantropicas>. Acesso em: 09 maio 2022.

566.622/RS³⁵, a 3ª Turma da Câmara Superior do Carf (CSRF) entendeu que entidades beneficentes, para fins de fruição da imunidade de contribuições de seguridade social, em relação ao período anterior ao advento da lei complementar, deveriam observar somente as contrapartidas previstas no art. 14 do CTN, independentemente da inexistência ou existência do Cebas.

Observado o entendimento da Suprema Corte, a CSRF consignou que as leis ordinárias somente poderiam versar sobre normas de índole procedimental, sendo que a lei complementar seria exigida para a estipulação da forma de atuação das entidades beneficentes, notadamente em relação à exigência de contrapartidas.

Nos termos do Acórdão n. 9303-012.986, julgado em 15 de março de 2022, a CSRF entendeu que tanto o art. 55 da Lei n. 8.212/1991 quanto a Lei n. 12.101/2009, embora sejam leis ordinárias, extrapolaram os limites para regulamentação da matéria relacionada à imunidade, porquanto não versaram apenas sobre normas de caráter procedimental, mas também sobre contrapartidas, o que seria vedado.

O acórdão mencionou que, após reiteradas discussões envolvendo a inconstitucionalidade da previsão das contrapartidas via lei ordinária, houve a publicação da Lei Complementar n. 187/2021, a qual possui amparo constitucional para instituir contrapartidas que deverão ser observadas pelas entidades beneficentes para a certificação e fruição da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da CF.

Contudo, em relação aos fatos geradores anteriores ao advento da Lei Complementar n. 187/2021, a CSRF entendeu que “antes da LC não havia como dar legitimidade constitucional às contrapartidas, restando acatar a imunidade/isenção das contribuições para aquelas que observavam o art. 14 do CTN”.

Vigora o entendimento de que a entidade beneficente que cumpriu os pressupostos elencados no art. 14 do CTN (contrapartidas relacionadas à maneira de atuação), antes da lei complementar, possuía direito à imunidade, sendo, para tanto, indevida a exigência do Cebas nesse momento, porquanto baseada até então em lei ordinária, considerada inconstitucional, uma vez exigida lei complementar para regulamentar a matéria.

Verifica-se, portanto, que a recente decisão da CSRF trata de fundamental precedente quanto ao reconhecimento da imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social que tenham cumprido os requisitos do CTN e que não incluam a obrigatoriedade do Cebas, em relação ao período anterior ao advento da lei complementar, garantindo segurança jurídica ao período prévio à LC n. 187/2021.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 566.622 Rio Grande do Sul. Embargante: União. Embargada: Sociedade Beneficente de Parobé. Rel. Min. Marco Aurélio, 23.02.2017.

4. O alcance do perdão de dívidas tributárias

Apesar dos avanços oriundos da regulamentação do Cebas por meio da Lei Complementar n. 187/2021, o novo diploma normativo traz algumas dúvidas aparentes, notadamente em relação à remissão de dívidas oriundas de contribuições sociais mencionada em seu art. 41, o qual dispõe que:

“Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.” (Brasil, 2021)

Referido dispositivo gera dúvida quanto à extensão de quem fará jus à remissão, porquanto o art. 41 menciona o lançamento como condição para o perdão dos débitos (“créditos decorrentes de contribuições sociais lançados”). Dessa forma, poderá surgir a indagação se alcançará também outros débitos, ainda que não lançados.

Já o parágrafo único do art. 41 teve veto mantido e possuía a seguinte redação:

“Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo aplica-se aos créditos constituídos da União, oriundos ou não de autos de infração, com exigibilidade suspensa, pendentes de julgamento, parcelados ou inscritos em dívida ativa, ou mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, que tenham como fundamento da autuação violação de dispositivos contidos em lei ordinária.” (Fonif, 2022)

De acordo com esse entendimento, o perdão de dívida teria sido restrito, de forma imotivada, aos débitos já lançados, não sendo aplicado às hipóteses com veto, descritas no parágrafo único do art. 41, tais “como com exigibilidade suspensa, pendentes de julgamento”.

Contudo, esse veto que conduziu à restrição do alcance da remissão é inconstitucional, violando o princípio da isonomia e o disposto no art. 150, II, da CF³⁶, o qual proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, inexistindo respaldo legal apto a justificar essa desigualdade.

Nesse aspecto, Ricardo Lobo Torres diz que “qualquer *discrimen* desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio

³⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, II.

não odioso, constituirão ofensa aos direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF”³⁷.

Enquanto isso, o Ministro Gilmar Mendes menciona que a execução insatisfatória ou a omissão parcial do dever de legislar configura ofensa ao dever constitucional. Assim, de acordo Mendes, “não há como negar que o cumprimento imperfeito ou insatisfatório de uma exigência constitucional configura ofensa ao dever que o constituinte impôs ao legislador”³⁸.

Em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi esclarece que a discussão em torno da igualdade sempre gira em torno dos “valores jurídicos, a saber: Qual o critério a ser levado em conta, que diferenças devem ser desprezadas? Que características são relevantes para agrupar os objetos em consideração?”³⁹

Inexiste critério que respalde a restrição à remissão somente aos débitos já lançados, de forma que essa limitação é inconstitucional, podendo ser questionada pelos contribuintes que não tinham o débito lançado, mas que cumpriram os requisitos do art. 14 do CTN para fins de fruição da imunidade.

Tanto é assim que o Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (Fonif), em carta aberta em defesa da derrubada dos vetos à Lei Complementar n. 187/2021 mencionou ser desarrazoada a vedação ao dispositivo que tratava da remissão de débitos ainda não lançados (art. 41, parágrafo único), uma vez reconhecida a inconstitucionalidade da hipótese criadora da obrigação tributária⁴⁰. Nesse sentido, a restrição à remissão somente aos débitos já lançados acaba por legitimar a cobrança em face de contribuintes que cumpriram os requisitos constitucionais exigidos para concessão da imunidade.

5. Necessidade de decreto regulamentador

Kiyoshi Harada observou que a Lei Complementar n. 187/2021 carece de regulamentação em diversos aspectos, o que compromete o trabalho interpretativo acerca dos limites e alcance da imunidade conferida às entidades beneficentes⁴¹.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 415.

³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. *A declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no direito brasileiro*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, janeiro/março 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>. Acesso em: 12 maio 2022.

³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 525.

⁴⁰ Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (Fonif). Carta aberta em Defesa da derrubada dos vetos à Lei Complementar 187/2021. Disponível em: <https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2022/02/carta-aberta-derrubada-dos-vetos-lc187-geral.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴¹ HARADA, Kiyoshi. Nova lei das filantrópicas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/deposito/357789/nova-lei-das-filantronicas>. Acesso em: 09 maio 2022.

Nesse sentido, é possível elencar a necessidade de regulamentação em relação aos seguintes aspectos da Lei Complementar: art. 9º (requisitos para certificação pelas entidades prestadoras de serviços ao SUS); art. 19 (exercício de atividades escolares em outros espaços educacionais); art. 31, V, § 1º (remuneração dos dirigentes das entidades de assistência social); art. 31, § 4º (requisitos para a certificação de entidade de assistência social caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento); art. 33 (requisitos para certificação de entidades que atuam na redução da demanda de drogas); art. 35, § 3º, II (limite do valor total dos custos e das despesas nas áreas não preponderantes no caso de entidade atuantes em mais de uma área)⁴².

Essa omissão legislativa diante da ausência de norma regulamentadora pode culminar em embaraços à plena fruição do direito à imunidade, notadamente para as entidades prestadoras dos seguintes serviços: (i) atendimento junto SUS; (ii) exercício de atividades escolares em outros espaços educacionais; (iii) assistência social quanto à remuneração de dirigentes e caso obtenham faturamento anual que ultrapasse o valor fixado em regulamento; (iv) atuação para redução da demanda de drogas; (v) exercentes de mais de uma atividade, tendo em vista a ausência de fixação de limites para os custos e despesas das áreas não preponderantes.

Assim, faz-se necessária a regulamentação infraconstitucional da matéria, sob pena de ser constatada a inércia legislativa e a possibilidade de Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), observado, inclusive, o entendimento do Ministro Gilmar Mendes de que o cumprimento incompleto da regulamentação normativa enseja ofensa do legislador em relação à sua obrigação de índole constitucional⁴³.

Sem prejuízo, diversos dispositivos da Lei Complementar n. 187/2021 fazem referência à necessidade de observância de Normas Brasileiras de Contabilidade. Contudo, em parecer sobre o tema, a Semesp alerta sobre o fato de que a norma contábil aplicável às entidades sem fins lucrativos é a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, vigente desde 2012, e que, em virtude do lapso temporal decorrido, deverá ser atualizada para adequação “ao espírito desse novo marco regulatório do Cebas”⁴⁴.

⁴² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, arts. 9º; 19; 31; V, § 1º; 31, § 4º, 33; 35, § 3º, II.

⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. *A declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no direito brasileiro*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, janeiro/março 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>. Acesso em: 12 maio 2022.

⁴⁴ SECRETARIA DE MODALIDADES ESPECIALIZADAS DE EDUCAÇÃO (Semesp). Parecer CSA – Lei Complementar nº 187/2021, de 20 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.semesp.org.br/legislacao/parecer-sobre-a-lei-complementar-no-187-2021/#:~:text=Parecer%20elaborado%20pela%20Covac%20Sociedade,Certifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Entidades%20Beneficentes%20de>. Acesso em: 10 maio 2022, p. 20.

6. Fixação do prazo de 10 anos para a guarda e a conservação de documentos

O art. 3º da Lei Complementar n. 187/2021 prevê a necessidade de preenchimento de diversos requisitos cumulativos para fruição da imunidade, dentre os quais o pressuposto do inciso VI, o qual dispõe que:

“Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos: VI – conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial.” (Brasil, 2021)

Anteriormente, por ocasião do julgamento do RE n. 556.664/RS⁴⁵, o STF entendeu que as normas relativas à decadência e à prescrição tributárias possuem índole de normas gerais de direito tributário, devendo ser disciplinadas por meio de lei complementar, sendo inconstitucional a regulamentação da matéria por meio de lei ordinária.

Nesse mesmo sentido, foi editada a Súmula Vinculante n. 8⁴⁶, em que foram declarados inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, os quais tratavam, respectivamente, dos prazos decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições devidas à Seguridade Social, em razão da veiculação via lei ordinária.

Após, referendando o Recurso Extraordinário acima, no julgamento da ADI n. 4.480/DF⁴⁷, entendeu-se que o art. 29, VI, da Lei n. 12.101/2009, o qual possuía igual conteúdo que a atual redação do art. 3º, VI, da atual Lei Complementar, era inconstitucional, porquanto estipulou prazo de obrigação acessória tributária, que possui caráter de norma geral de direito tributário, cuja disciplina não poderia ocorrer por intermédio de lei ordinária.

Dessa forma, ao regulamentar o prazo de 10 (dez) anos para guarda de documentos por meio da Lei Complementar n. 187/2021, que possui natureza de norma complementar, tudo indica a conformidade da matéria com o art. 146, III, da Constituição Federal⁴⁸. No entanto, segundo Kiyoshi Harada, a fixação de

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 556.664-1 Rio Grande do Sul. Embargante: União. Embargada: Novoquim Indústrias Químicas Ltda. Rel. Min. Gilmar Mendes, 12.06.2008.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 8. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1209>. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Em. Decl. na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.480. Distrito Federal. Embargante: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Confenen. Embargado: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Gilmar Mendes, 08.02.2021.

⁴⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 146, III.

prazo de 10 (dez) anos poderia ser objeto de questionamento judicial, por conferir tratamento não uniforme, observados os prazos de 5 (cinco) anos previstos no CTN⁴⁹.

7. A destinação de patrimônio remanescente em caso de dissolução ou extinção

Visando assegurar que, em caso de dissolução ou extinção, eventual patrimônio da entidade beneficente permaneça devidamente destinado, o art. 3º, VIII⁵⁰, da Lei Complementar n. 187/2021 elencou a necessidade de atos constitutivos preverem que, uma vez dissolvidas ou extintas, o patrimônio remanescente seja atribuído a “entidade beneficente certificada” ou a “entidade pública”.

No entanto, conforme alertado no parecer da Simesp, a redação do inciso configura um retrocesso e culminará em prejuízos às fundações, uma vez que limita a redação dos atos constitutivos, diante da necessidade de previsão limitando a destinação do patrimônio à “entidade beneficente certificada” ou a “entidade pública”. Isso porque a redação anterior do dispositivo mencionava o conceito aberto de “entidade congênere”, que conferia maior flexibilidade para fins de interpretação.

De acordo com a Secretaria, isso ocorre em razão da seguinte constatação:

“[...] porque fechou o foco da interpretação que anteriormente era aberta no termo ‘congênere’ (previsto no antigo artigo 3º, II da revogada Lei nº 12.101/09), provocando a necessidade de alteração de seus estatutos. Lembremos que a análise dos Ministérios costuma ser literal, o que não é fácil para as fundações, já que por previsão do Código Civil a vontade do instituidor da fundação não pode ser alterada e o Ministério Público vela por essas vontades, costumando barrar tais modificações.” (Simesp, p. 15/16)

Desse modo, diante do novo requisito imposto pelo art. 3º, VIII, da Lei Complementar n. 187/2021, as entidades que haviam previsto a destinação de seu patrimônio para “entidades congêneres”, conforme redação do art. 3º, II, da Lei n. 12.101/2009⁵¹, deverão alterar seus atos constitutivos, o que nem sempre é uma tarefa fácil, tendo em vistas os rigorosos requisitos para alteração do estatuto mencionados no art. 67 do Código Civil⁵².

Assim, com a regulamentação da Lei Complementar, espera-se, dentre outros aspectos, que ocorra uma facilitação do rito a ser adotado pelas fundações para adequação de seus estatutos em caso de dissolução ou extinção, visando o

⁴⁹ Cf. HARADA, Kiyoshi. Nova lei das filantrópicas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/357789/nova-lei-das-filantrópicas>. Acesso em: 09 maio 2022.

⁵⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 3, VIII.

⁵¹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 3º, II.

⁵² PRESIDÊNCIA. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 67. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 11 maio 2022.

cumprimento do art. 3º, VIII, de modo a assegurar que referido requisito não enseje empecilhos à certificação ou sua renovação.

8. Da inconstitucionalidade da redução do alcance das entidades de assistência social descritas nos incisos do art. 29 da Lei Complementar n. 187

O art. 29⁵³ da Lei Complementar n. 187/2021 estipulou por meio de seus incisos requisitos para a certificação ou a renovação das entidades beneficentes com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Referido artigo previu, de forma taxativa, as espécies de serviços passíveis de imunidade.

Enquanto isso, a Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993, traz o seguinte conteúdo da assistência social de forma ampla, sem mencionar quaisquer restrições:

“Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.” (Brasil, 1993)

Além disso, o art. 203 da Constituição Federal estipula os seguintes objetivos da assistência social, sem mencionar a imposição de outras restrições ou a possibilidade de redução de seu alcance por norma de índole infraconstitucional.

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

VI – a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza.” (Brasil, 1988)

É possível observar que as situações casuísticas das situações englobadas no conceito de assistência social elencadas nos incisos I a IV do art. 29 da Lei Complementar n. 187/2021 confrontam com o conteúdo da assistência social descrito no art. 203 da CF, além do próprio art. 1º da Lei n. 8.742, a que faz expressa remissão.

Nesse aspecto, a Lei Complementar acaba por restringir o alcance da garantia de imunidade tributária conferida constitucionalmente às assistências sociais,

⁵³ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 187, de 16 de dezembro de 2021, art. 29, I a IV.

o que é vedado pelo art. 146, II, da CF⁵⁴. Tanto é assim que Kiyoshi Harada diz que:

“O art. 146, II da CF comete à lei complementar a tarefa de ‘regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’ (imunidade). O ato de regular não comporta ampliação, nem restrição como a feita pelo art. 29 sob exame, que padece do vício de inconstitucionalidade.” (Harada, 2022)

Nesse sentido, ao restringir o alcance da imunidade somente às entidades de assistência social previstas nos incisos I a IV do art. 29, a Lei Complementar n. 187/2021 reduz a aplicação de garantias fundamentais asseguradas aos contribuintes, violando cláusula pétrea.

Sobre as imunidades, Ives Gandra⁵⁵ diz que “a lei complementar pode apenas explicitar o conteúdo constitucional”, mas nunca lhe deduzir o conteúdo ou criar óbices à sua plena concretização, por se tratar de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal⁵⁶. Tanto é assim que, em estudo coordenado pelo autor, com base nas lições do Ministro Moreira Alves, entendeu-se que:

“Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: ‘Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional’. Isso significava dizer o quê? Dizer: ‘Nem lei complementar, nem lei nenhuma, pode impor uma restrição a uma imunidade que decorre da Constituição’. E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, ‘para atender às suas finalidades essenciais’, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer

⁵⁴ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 146, II.

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra. Parecer Jurídico. Imunidades tributárias previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição Federal. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro* n. 67, jan./mar. 2018, p. 269 e 270.

⁵⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 60, § 4º.

tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: ‘Não. Não pode, porque não é lei complementar’. Mas dizia: ‘Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional.’” (Martins, 2001, p. 31/32)

A preservação das imunidades das entidades assistenciais é de suma importância, de modo que Gandra⁵⁷ menciona a impossibilidade até mesmo de emendas constitucionais tendentes à sua abolição ou redução de alcance, por se tratar de estabelecimentos de expressiva relevância para garantir o desenvolvimento nacional, oferecendo assistência social, educação e saúde a todos.

Ao tratar sobre o assunto, Misabel Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, disserta que, nos termos do entendimento adotado pelo STF, é necessária a publicação de lei complementar para fins de regulamentação da imunidade atribuída às entidades beneficentes elencada no art. 195, § 7º, da CF. No entanto, “mesmo a lei complementar não poderá invalidar a imunidade por meio de requisitos irrazoáveis, irracionais ou desproporcionais como configuraria a exigência de inteira gratuidade dos serviços assistenciais prestados”⁵⁸.

Nesse sentido, a limitação casuística e redução do alcance da imunidade somente para as entidades beneficentes de assistência social descritas nos incisos I e IV do art. 29 da Lei Complementar n. 187/1921, coloca em risco o direito dos demais contribuinte não enquadrados nos referidos incisos, em inequívoca atitude discriminatória, de cunho inconstitucional e em desacordo com cláusula pétreia expressa no art. 60, § 4º, inciso IV, da Carta da República.

Assim, não cabe à lei complementar, de forma discricionária, reduzir o alcance dos sujeitos alcançados pela imunidade de forma irrazoável e imotivada, ferindo a uniformidade de tratamento que deve pautar e limitar o poder de tributar, nos termos do art. 150, II, da CF⁵⁹.

Por fim, em sede do julgamento do mérito da ADI n. 2.028/DF⁶⁰, o Ministro Teori Zavascki constata que a imunidade, como preceito de envergadura constitucional, está blindada contra quaisquer tentativas de deterioração de seu conteúdo mediante norma de procedência externa, garantindo-se, conseqüentemente, sua hígidez diante de dispositivos normativos de hierarquia inferior. De acordo com Teori, para não ensejar uma completa impossibilidade de regulamentação das

⁵⁷ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, p. 272.

⁵⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 425.

⁵⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, II.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 2.028 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos, e Serviços. Intimado: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 02.03.2017.

imunidades conferidas às entidades de assistência social, os limites para sua regulamentação via dispositivos infraconstitucionais devem ser “apreendidos na plenitude de sua teleologia”, observados os fins a serem buscados.

Ao regulamentar a imunidade, diante do caráter de direito fundamental que lhe é conferido, o legislador deve estar atento que os dispositivos legais devem observar que “a base de sustentação maior está na importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social”⁶¹.

Tanto é assim que, no campo dos direitos fundamentais, Joaquim José Gomes Canotilho discorre sobre a necessidade de se assegurar a máxima efetividade desses direitos de índole constitucional, notadamente, através da atribuição de sentido que lhe dê eficácia ampla, nos seguintes termos:

“[...] Este princípio [da máxima efetividade], também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê [...] é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais.” (Canotilho, 2003, p. 1224)

Dessa forma, considerando que parcela das controvérsias existentes na atual Lei Complementar n. 187/2021 ainda não foi objeto de apreciação, uma vez constatadas incompatibilidades entre o conteúdo de alguns de seus dispositivos e a Constituição Federal, a matéria poderá ser objeto de futuras ações judiciais perante o STF, observada a natureza de garantia fundamental e cláusula pétrea da imunidade conferida às entidades beneficentes.

9. Da queda parcial de vetos à nova Lei do Cebas

Em 5 de julho de 2022, senadores e deputados derrubaram o veto 66/2021 imposto à Lei Complementar n. 187/2021, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social. As disposições legais com vetos derrubados se referem à adoção tácita da regra imposta pelo Princípio *Tempus Regit Actum* – de forma expressa, assegurando a consideração e aplicação da legislação vigente ao tempo do protocolo efetivado, ainda que ela tenha sido objeto de revogação – e à expedição do Cebas em favor da mantenedora da entidade de educação, assim como ao Termo de Ajuste de Gratuidade na Educação e, ainda, à permissão da contribuição dos idosos em percentual maior que 70% para Instituições de Longa Permanência para Idosos, ILPI, com regime de curatela sobre o mesmo.

⁶¹ CARVALHO, Rogério Tobias. *Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social*. Renovar, 2006, p. 112.

Conclusão

Após muitas discussões, em linha com a jurisprudência e buscando atender aos anseios do terceiro setor e da sociedade civil, em geral, sobreveio a Lei Complementar n. 187/2021, buscando assegurar mais segurança jurídica com a adoção de procedimentos para o reconhecimento formal do direito à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o art. 195, § 7º, da CF.

Referida alteração no marco legal trouxe luz às obscuridades legais e preencheu a lacuna legislativa existente para fins de regulamentação, notadamente quanto aos requisitos para reconhecimento da imunidade tributária em relação às beneméritas, ou seja, as entidades beneficentes sem fins lucrativos, responsáveis por oferecerem serviços nas áreas da assistência social, da saúde e/ou da educação.

Desta forma, encerrou-se, pois, a discussão sobre “se o tratamento tributário conferido era de isenção, ou não”, reconhecendo-se, de forma legítima, constitucional e inequívoca, a imunidade tributária em prol das entidades beneficentes, desde que devidamente cumpridos os pressupostos referenciados pela novel Lei Complementar.

Todavia, apesar da cristalina necessidade de regulamentação do assunto, é nítido que ainda é embrionária a evolução técnica do regime-jurídico conferido à imunidade tributária das entidades beneficentes, diante da existência de contrariedades e omissões até então existentes sobre o tema e previstas em alguns dispositivos da Lei Complementar, que acabam tornando inócuo, em alguns casos, o tratamento tributário conferido aos sujeitos alcançados pela norma e a finalidade de sua instituição.

Essa situação de contradição e ausência de regulamentações de aspectos necessários à fruição da imunidade em algumas circunstâncias, somada à ausência de precedentes sobre certos temas, abre espaço para futuros embates entre contribuintes e o Fisco. De um lado, há interpretações literais e restritivas em favor do órgão público, que vedam a análise teleológica e sistemática da norma. Aliás, que pode ensejar a redução do alcance aplicativo da imunidade. Do outro lado, cabe ao exegeta ficar atento à tentativa de redução do alcance da imunidade e do intuito arrecadatório, mediante a contínua análise da regulamentação infraconstitucional conferida pela Lei Complementar e jurisprudência, de forma a assegurar a preservação do direito fundamental à imunidade tributária previsto constitucionalmente como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF.

Nota-se que, embora não haja jurisprudência específica pacificada no âmbito administrativo e judicial quanto às controvérsias abordadas no presente estudo, em determinados julgados anteriores observou-se que matérias relevantes como o alcance do conceito de assistência social, além da isonomia sob a ótica tributária, dentre outros, foram devidamente apreciadas, sinalizando a possibilidade de futuros entendimentos favoráveis relacionados aos aspectos controversos da Lei Complementar n. 187/2021.

Ademais, é possível observar a pacificação de alguns temas no âmbito do STF, tais como o prazo decadencial de cinco anos para a conservação de documentos, o que poderá ensejar o questionamento por parte dos contribuintes, mediante a fixação de limite temporal à atuação fiscalizatória que ultrapassar referido período.

Em que pese a necessidade que existia para fins de regulamentação da imunidade das entidades beneficentes e ser oportuna a edição da Lei Complementar n. 187/2021, as omissões e controvérsias presentes na norma não devem se restringir à seara da jurisprudência, sob pena de expressivo aumento dos litígios fiscais, da morosidade e prejuízo aos contribuintes que tenham direito ao seu reconhecimento.

Portanto, diversas questões como a expedição de normas regulamentares, bem como instruções normativas, devem ser efetuadas com brevidade, para fins de regulamentação dos requisitos necessários, bem como visando à interpretação dos dispositivos contraditórios existentes na Lei Complementar n. 187/2021, de modo a assegurar a plena eficácia da legislação, além da garantia do direito constitucional fundamental da imunidade tributária.

Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.480 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Confenen. Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Plenário. Rel. Min. Gilmar Mendes, 27.03.2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 566.622 Rio Grande do Sul. Embargante: União. Embargada: Sociedade Beneficente de Parobé. Rel. Min. Marco Aurélio, 23.02.2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 566.622 Rio Grande do Sul. Embargante: União. Embargada: Sociedade Beneficente de Parobé. Rel. Min. Marco Aurélio. Redatora Min. Rosa Weber, 18.12.2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.891 Distrito Federal. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Intimados: Presidente da República, Câmara dos Deputados e Senado Federal. Rel. Min. Gilmar Mendes.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.480 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Confenen. Intimados: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Gilmar Mendes.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Em. Decl. na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 4.480. Distrito Federal. Embargante: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – Confenen.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 1.802 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais Estabelecimentos e Serviços – CNS. Intimado: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Dias Toffoli, 12.04.2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 2.028 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Intimado: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 02.03.2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI n. 2.028 Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional de Saúde (CNS), Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Rel. Min. Moreira Alves, 11.11.1999.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 556.664-1 Rio Grande do Sul/RS. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas Ltda. Tribunal Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes, 12.06.2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 202.700-6. Distrito Federal. Recorrente: Distrito Federal, Recorrido: Ceres – Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater. Rel. Min. Maurício Corrêa, 08.11.2001.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 8. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1209>. Acesso em: 18 out. 2022.
- BRASIL. Conselho Superior de Recursos Fiscais. Processo n. 13808.000813/2002-26, Acórdão n. 9303-012.986 – CSRF/3ª Turma. Rel. Embargante: Fazenda Nacional. Interessado: Cruzeiro do Sul Educacional, sessão de 15 de março de 2022.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. PLP n. 134/2019. Projeto de Lei Complementar transformado na Lei Complementar n. 187/2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2203957>. Acesso em: 10 maio 2022.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARVALHO, Rogério Tobias. *Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social*. Renovar, 2006.

- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (Fonif). Carta aberta em Defesa da derrubada dos vetos à Lei Complementar 187/2021. Disponível em: <https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2022/02/carta-aberta-derrubada-dos-vetos-lc187-geral.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.
- HARADA, Kiyoshi. Nova lei das filantrópicas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/357789/nova-lei-das-filantropicas>. Acesso em: 09 maio 2022.
- HARADA, Kiyoshi. Imunidade das entidades de assistência social. Requisitos legais para sua fruição. *Revista Nacional de Direito e Jurisprudência* n. 66, ano 6, 2005.
- LOURENÇO, Wilmara; VENERANDA, Renata. A LC 187/21 para as entidades do terceiro setor: a nova Lei do Cebas. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-26/opiniao-lc-entidades-terceiro-setor-lei-cebas>. Acesso em: 10 maio 2022.
- MARTINS, Ives Gandra. Parecer Jurídico. Imunidades tributárias previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição Federal. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro* n. 67, jan./mar. 2018.
- MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Pesquisas tributárias – processo administrativo tributário*. 2. ed. Autores: Antonio José da Costa, Antonio Manoel Gonçalves, Dirceu Antonio Pastorello, Diva Malerbi, Edison Carlos Fernandes, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernando de Oliveira Marques, Fernando Facury Scaff, Francisco de Assis Alves, Francisco de Assis Praxedes, Gustavo Miguez de Mello, Helenilson Cunha Pontes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Marcello Martins Motta Filho, Marco Aurélio Greco, Maria Teresa de Cárcomo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Moisés Akselrad, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Plínio José Marafon, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Valdir de Oliveira Rocha, Vinicius T. Campanille, Vittorio Cassone, Wagner Balera e Yoshiaki Ichihara. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2001. (Nova Série n. 5)
- MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade. In: BRANCO, P. G. G.; COELHO, I. M. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *A declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no direito brasileiro*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, janeiro/março 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.aps>. Acesso em: 12 maio 2022.
- MENKE, Cassiano. Análise: Lei do Cebas gera confusão de perdão de dívidas tributárias. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/362259/ana>

- lise-lei-do-cebas-gera-confusao-de-perdao-de-dividas-tributarias. Acesso em: 09 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 05 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 187, de 16 de dezembro de 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp187.htm. Acesso em: 07 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 11 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA.. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 06 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm. Acesso em: 07 maio 2022.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei n. 9.532/1991, art. 12, § 1º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 19 out. 2022.
- SECRETARIA DE MODALIDADES ESPECIALIZADAS DE EDUCAÇÃO (Semesp). Parecer CSA – Lei Complementar nº 187/2021, de 20 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.semesp.org.br/legislacao/parecer-sobre-a-lei-complementar-no-187-2021/#:~:text=Parecer%20elaborado%20pela%20Covac%20Sociedade,Certifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Entidades%20Beneficentes%20de>. Acesso em: 10 maio 2022.
- STUCCHI, Cláudio. Os efeitos da nova Lei do Cebas para as entidades do terceiro setor. *Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-11/stucchi-efeitos-lei-cebas-entidades-setor>. Acesso em: 09 maio 2022.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.