

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM  
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS

IDERVÂNIO DA SILVA COSTA

**DIREITO À ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PARA A SEGURIDADE SOCIAL DAS  
ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Brasília-DF,  
2010

IDERVÂNIO DA SILVA COSTA

**DIREITO À ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PARA A SEGURIDADE SOCIAL DAS  
ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Monografia Jurídica apresentada para conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Instituto Brasiliense de Direito Público, sob orientação do Prof. Guilherme Pupe da Nóbrega.

Brasília-DF,  
2010

Banca Examinadora:

---

Professor:

---

Professor:

## **Dedico**

*Ao meu saudoso pai, Gaspar Jacinto da Costa, trabalhador rural e “negociante”, que, apesar da falta de conhecimento acadêmico, possuía um senso de justiça inigualável.*

### **Agradeço**

*Ao professor Guilherme Pupe da Nóbrega,  
pela colaboração na elaboração deste  
trabalho.*

## RESUMO

O tema deste estudo é a isenção tributária das contribuições para a seguridade social relativas às entidades beneficentes de assistência social e sua regulamentação infraconstitucional. Este estudo pretende traçar um panorama geral da questão, analisando a legislação pertinente, especialmente o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, discorrendo sobre as teses já disseminadas pela doutrina e examinando o entendimento jurisprudencial já produzido pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça. Neste trabalho, enfrenta-se a questão relativa à natureza jurídica da norma constante do § 7º do artigo 195 da Constituição: se se trata de regra de isenção ou de imunidade, passando pela discussão doutrinária quanto à necessidade ou não de lei complementar para regulamentar o referido dispositivo constitucional. Em seguida, aborda-se o direito à assistência social e o conceito de entidade beneficente de assistência social e a legislação referente à sua qualificação específica para gozar da imunidade tributária das contribuições para a seguridade social, de forma a identificar o verdadeiro beneficiário da norma e esclarecer que a regra de imunidade em referência não é dirigida a toda e qualquer entidade, possuindo como destinatária uma entidade qualificada. Por fim, examina-se o tema relativo à existência ou não de direito adquirido à isenção em referência à luz da legislação pretérita e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: isenção tributária; entidades beneficentes de assistência social; Constituição Federal; e imunidade tributária.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
1 DIREITO À ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	10
2 DIREITO À ASSISTÊNCIA SOCIAL E ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	27
3 DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO .....	41
CONCLUSÃO .....	57
REFERÊNCIAS .....	60
ANEXO .....	62

## INTRODUÇÃO

O tema referente à isenção tributária das contribuições para a seguridade social relativas às entidades beneficentes de assistência social e sua regulamentação infraconstitucional tem despertado o interesse dos estudiosos do direito e constitui objeto de discussão permanente no âmbito da Administração Pública e do Poder Judiciário.

O legislador constituinte, reconhecendo a utilidade e a importância do trabalho que deve ser desenvolvido pelas entidades beneficentes de assistência social, resolveu dispensá-las do pagamento das contribuições para a seguridade social, conforme previsão do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

A concepção ontológica que inspirou a concessão de tal benesse fiscal fundamenta-se no seguinte fato: uma vez que as entidades beneficentes de assistência social desenvolvem ações e executam serviços inseridos nas políticas da seguridade social, em atividade complementar às obrigações do próprio Estado, por que tributá-las para, em seguida, aplicar os recursos na mesma área?

Assim, em reconhecimento aos relevantes serviços que devem ser prestados pelas entidades beneficentes de assistência social, o Estado fica impedido de tributar estas pessoas jurídicas de direito privado. Contudo, sobre estas entidades recaem a obrigação e a responsabilidade de prestar um serviço público de qualidade à mesma população que o Estado atenderia, ou seja, às pessoas em situação de vulnerabilidade social.

Há que se ter em vista, no entanto, o fato de que o legislador constituinte não excluiu da tributação, irrestritamente, todas as entidades beneficentes de assistência social, mas apenas aquelas que atendessem às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, a Constituição Federal não estabelece um direito absoluto às entidades beneficentes de assistência social. Neste ponto, estabelece apenas a possibilidade de que a entidade beneficente de assistência social que atender às exigências legais possa gozar do benefício fiscal.

Do ponto de vista político-administrativo, não se tem dúvida de que o Estado precisa do auxílio das entidades beneficentes de assistência social para o efetivo desempenho das políticas públicas da área da seguridade social. Todavia, esta participação deve ser parametrizada e orientada, de forma a garantir que o serviço seja prestado de forma adequada e venha a alcançar a população vulnerável que o Estado deseja socorrer.

Num primeiro momento deste trabalho, procura-se fazer a necessária e clássica distinção entre isenção e imunidade tributária. Distinção, essa, importante para demonstrar que, mesmo que o legislador constituinte tenha estabelecido uma imunidade, o fez de forma subjetiva e condicionada, e não de forma geral, como nas demais hipóteses previstas no texto constitucional.

Em seguida, faz-se uma incursão na célebre discussão sobre o instrumento legal adequado para regulamentar o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal: se lei ordinária ou lei complementar. No capítulo seguinte, passa-se a identificar o contribuinte destinatário da norma, ou seja, busca-se definir quem é a pessoa jurídica que pode ser entendida como entidade beneficente de assistência social.

Na segunda metade deste trabalho, é explorada a questão relativa à existência de direito adquirido à isenção das contribuições para a seguridade social, em razão do que dispõe o parágrafo único do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Desse modo, o presente trabalho procura, em síntese, enfrentar, principalmente, as seguintes indagações: a) a isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, para sua regulamentação, exige lei ordinária ou lei complementar? b) existe direito adquirido à isenção diante do disposto no § 1º do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991?

Assim, mesmo conhecendo o intenso debate sobre o tema, espera-se que o presente estudo seja útil para os operadores do direito que se dedicam ao direito tributário como um objeto de consulta, e, inclusive, de definição acerca da questão relativa à isenção das entidades beneficentes de assistência social.

## 1 DIREITO À ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Este estudo tem como ponto central a regra inserta no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Nesse sentido, a primeira questão que se apresenta quando se pretende estudar a norma incrustada no mencionado dispositivo é verificar se sua natureza é de regra de isenção ou de imunidade. Para tanto, inicialmente, convém distinguir os institutos da imunidade e da isenção tributária, distinguindo-os quanto aos seus conceitos e âmbitos de alcance, que refletem na atuação do fisco. A propósito, Carvalho<sup>1</sup> assim conceitua imunidade:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Com relação à imunidade, o estudo realizado por Aécio Pereira Júnior<sup>2</sup> explica as diferentes teses sobre a natureza jurídica do referido instituto tributário:

O conceito de imunidade tributária não se apresenta definitivamente consolidado, padecendo de intensa divergência entre doutrinadores de expressivo renome. Na realidade, o instituto não encontra "uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia".

Diante disso, é de bom alvitre e até recomendável que se perpasse nas considerações lançadas pelas diversas correntes existentes sobre a natureza jurídica das imunidades, a fim de que se possa traçar, com o máximo de segurança, os elementos que compõem o seu perfil jurídico.

A doutrina pátria difunde-se em três principais vertentes que defendem a natureza jurídica das imunidades tributárias como: a) "hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada"; b) exclusão ou supressão da competência tributária; e c) limitação constitucional ao poder ou competência tributária, cujos principais argumentos passa-se a examinar sucintamente.

Nota-se, portanto, que a natureza jurídica da imunidade tributária não é pacífica na doutrina, a qual apresenta três correntes sobre o tema, a saberem: hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada; exclusão ou supressão da competência tributária; limitação constitucional à competência tributária.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva. 2007, pág. 203.

<sup>2</sup> JÚNIOR, Aécio Pereira. **A Imunidade das Entidades Benéficas de Assistência Social**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br> Acesso em: 15 de abril de 2010.

Acerca da imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, Aécio Pereira Júnior<sup>3</sup> expôs em seu estudo, ainda, que:

*2.1.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO "HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONSTITUCIONALMENTE QUALIFICADA"*

Dentre os que concebem a imunidade tributária como "hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada", destacam-se Amílcar de Araújo Falcão e José Souto de Maior Borges. Para os adeptos de tal corrente:

A não-incidência compreende duas modalidades: a da não incidência pura e simples e a da não-incidência juridicamente qualificada, não-incidência por disposição constitucional ou imunidade tributária. [...] A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo.

Essa corrente não passa imune aos críticos. O reparo que se faz a tal posicionamento prende-se, principalmente, ao argumento de que o texto constitucional ocupa-se com os aspectos da delimitação do poder tributário, ou seja, com a outorga da competência aos entes políticos e não com as hipóteses de incidência ou não-incidência, matéria reservada ao exercício da competência tributária.

O campo da incidência ou não-incidência liga-se ao fenômeno da conduta, refletindo típicas normas de comportamento que regulam situações fáticas, operando num segundo momento, qual seja, no plano do exercício da competência tributária e não na delimitação de sua área de atuação. As normas que disciplinam as imunidades tributárias, ao revés, são tipicamente normas de estrutura, justamente porque regulam a elaboração, organização e disposição das normas jurídicas de exercício das competências tributárias dos entes políticos.

Ademais, ao se falar em "hipótese de não-incidência", termo polissêmico, duas possibilidades vêm à tona, a primeira quando o ente público titular da competência tributária não a exerce, valendo-se de sua facultatividade, e, a segunda, quando o fato em si não se constitui relevante para o direito. Verifica-se que em ambos os casos não há atuação positiva da norma de conduta. A norma imunizante, ao contrário, tem por escopo incidir e delimitar o exercício da competência tributária, atuando positivamente.

Diante disso, pode-se extrair a ilação de que não é de todo irrepreensível admitir a imunidade tributária como "hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada", já que "a não-incidência é a consequência da vedação constitucional".

Definitivamente, não parece adequada esta definição, haja vista que a não-incidência é consequência da própria vedação constitucional que institui a imunidade e impede a imposição de tributação. Em outras palavras, a não-incidência é efeito da imunidade, e não sua causa. Ademais, pode se ter a não-incidência pela simples inércia do ente público em exercer a competência tributária ou, ainda, quando o fato não é relevante para o direito, ocasiões em que não opera a imunidade.

---

<sup>3</sup> JÚNIOR, Aécio Pereira. **A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br> Acesso em: 15 de abril de 2010.

Em outro ponto, ao analisar a imunidade tributária com exclusão ou supressão da competência tributária, Aécio<sup>4</sup> diz que:

*2.1.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EXCLUSÃO OU SUPRESSÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA*

A imunidade tributária é concebida, também, como exclusão ou supressão da competência tributária. Essa é a posição adotada por Ruy Barbosa Nogueira, para quem imunidade é "uma forma de não-incidência pela supressão da competência para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional".

Admitir a imunidade tributária como supressão ou exclusão da competência tributária não leva em conta a coalescência existente entre as normas constitucionais que outorgam a competência e as que estipulam as imunidades tributárias. Não existe qualquer cronologia entre ambas.

Ora, não existindo qualquer cronologia entre as demais regras de fixação da competência tributária e as de imunidades, não há como pressupor a exclusão ou supressão de uma pela outra. Não há como considerar esta ou aquela norma constitucional, por essência normas estruturais - por estipularem qual será o efetivo contorno da organização Estatal -, como precursoras uma das outras, mesmo no caso de Constituições analíticas, pois todas as normas existentes são componentes de um sistema que se auto-organiza instantaneamente.

Com efeito, todas normas constitucionais que estipulam a competência tributária agem em conjunto e ao mesmo tempo - simultaneamente -, fixando estritamente qual a zona que está aberta à tributação, não se podendo, portanto, dar maior crédito a tal corrente.

Vê-se, pois, que a tese da imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária necessita de uma situação de precedência cronológica da regra de fixação sobre a regra de imunização, o que não existe. Além do mais, a regra de imunidade é autônoma, ou seja, pode existir independentemente da regra de fixação de competência tributária, tendo em vista tratar-se de norma estrutural.

Noutra vertente, quanto à imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar, Aécio<sup>5</sup> consignou em seu estudo que:

*2.1.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO "LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR".*

A corrente mais sedutora, sem dúvida, é a que trata as imunidades tributárias como legítima "limitação constitucional do poder de tributar", pois é influenciada, atualmente, pelo fato da maioria das imunidades genéricas encontrarem-se situadas dentro do capítulo da Constituição reservado ao Sistema Constitucional Tributário, na seção intitulada "limitações do poder de tributar".

<sup>4</sup> JÚNIOR, Aécio Pereira. **A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br> Acesso em: 15 de abril de 2010.

<sup>5</sup> JÚNIOR, Aécio Pereira. **A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br> Acesso em: 15 de abril de 2010.

No entanto, essa corrente também não passa impassível aos críticos mais atentos e compromissados com o rigor técnico-científico, já que padece da mesma incoerência daquela que apresenta a imunidade como supressão ou exclusão da competência tributária, pois para que se admita a imunidade tributária como "limitação constitucional ao poder de tributar", necessariamente, há de se ter como pressuposto a existência de cronologia entre o poder de tributar e a elaboração do próprio texto constitucional, o que, certamente, não vinga. Neste ponto, esclarecedora a lição de Clélio Chiesa, *in verbis*:

Há doutrinadores, ainda, que se referem às imunidades como limitações ao poder de tributar. Neste caso, a impropriedade é ainda maior, pois juridicamente não preexiste um poder de tributar que antecede à confecção do texto constitucional e que passa por restrição. Juridicamente, não há um poder que antecede à sua própria criação.

É bem verdade que o poder constituinte originário é ilimitado. No momento da elaboração da Carta Constitucional não há o que limitar, já que, juridicamente, tudo está por ser construído a partir daquele momento, criando-se uma nova ordem jurídica. Em termos jurídicos, a elaboração da Constituição é o ponto de partida da construção da ordem jurídica.

Extrai-se da lição acima que as imunidades tributárias não podem ser admitidas indistintamente como "limitações ao poder de tributar" apenas e tão-somente pelo fato de algumas delas terem sido tratadas em uma das seções do texto constitucional, reservadas à regulação do Sistema Constitucional Tributário, que detém tal denominação. A mera posição em que se situa determinado dispositivo constitucional, por si só, não é suficiente para determinar o seu regime jurídico.

Ademais, as "limitações constitucionais ao poder de tributar" abrigam um leque de princípios e normas jurídicas constitucionais que delimitam o exercício da competência tributária e protegem os contribuintes das investidas ilegítimas do Estado. A expressão, portanto, é de contornos indefinidos e pode acolher vários outros institutos jurídicos, numa verdadeira miscigenação de conteúdos jurídicos que não permite que se aloque as imunidades indistintamente dentre as "limitações constitucionais ao poder de tributar", sem que se despreze o rigor técnico. Para melhor aclarar, basta dizer que essa corrente doutrinária não marca qualquer traço distintivo entre as imunidades e os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade etc., oferecendo um tratamento por demais genérico ao instituto, que pouco lhe explica.

O instituto da imunidade tributária trata de uma limitação constitucional ao poder de tributar por meio da qual a própria Constituição Federal exclui um fato da competência tributária do Estado. Assim, determinadas relações, fatos, pessoas e situações, quando reconhecidas pela Constituição Federal como imunes, adquirem um escudo contra a hipótese de incidência tributária, e, desde que atendam aos pressupostos legais, não podem ser tributados<sup>6</sup>.

Por sua vez, a isenção, conceitualmente, é uma hipótese de exclusão do crédito tributário, ou seja, é um benefício fiscal decorrente de previsão legal que não

---

<sup>6</sup> Art. 195 (...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

permite a constituição do crédito tributário. Cuida-se de dispensa do pagamento do tributo devido, nos termos do artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>.

Conceitualmente, a imunidade não é uma renúncia fiscal, mas uma limitação ao poder de tributar, enquanto que a isenção é uma renúncia onde o Estado pode tributar, mas deixa de fazê-lo por razões diversas de interesse público. No sentido de demonstrar a diferença entre isenção e imunidade, Amaro<sup>8</sup> disciplina que:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma da imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica de isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanece fora desse campo.

Neste passo, também bastante esclarecedora a lição de Tomáz de Aquino Resende<sup>9</sup>, que diz:

Primeiro, é necessário estabelecermos a diferença entre imunidade e isenção, vez que daí tem decorrido inúmeros litígios e indevidas cobranças pelo estado às entidades sem fins lucrativos. Sem divergência os mais importantes estudiosos do tema concluem e professam que imunidade é a renúncia fiscal ou vedação de cobrança de tributo estabelecida em sede constitucional, ou seja, ainda que o termo utilizado na Constituição seja isenção, como é o caso de contribuições para a previdência social (art. 195, § 7º), na verdade se trata de imunidade. O que significa a vedação da cobrança de tais tributos mediante edição de leis complementares ou ordinárias, muito menos, como sói acontecer nestas plagas, por portarias ou ordens de serviços de órgãos burocráticos do Estado (v.g. Receita Federal, INAMPS, etc.).

Já a isenção é a dispensa de recolhimento de tributo que o Estado concede a determinadas pessoas e em determinadas situações, através de leis infra-constitucionais. Neste caso, havendo autorização legislativa, diante de determinadas condições, o Estado pode, ou não, cobrar o tributo em um determinado período, ou não fazê-lo em outro, diferentemente da imunidade, que é perene e só pode ser revogada ou modificada através de processo de emenda à Constituição.

Também discorre sobre o tema em questão, Alexandre Rossato da Silva Ávila<sup>10</sup>, que ensina que:

---

<sup>7</sup> Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

<sup>8</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva. 2003, pág. 150.

<sup>9</sup> RESENDE, Tomáz de Aquino. **Artigo Imunidade Tributária e Isenção de Impostos**. Disponível em <http://www.fundata.org.br>. Acesso em: 15 de abril de 2010.

A imunidade é sempre prevista no texto constitucional. É matéria exclusiva da Constituição e não se confunde com isenção porque esta é versada em lei ordinária ou complementar. A Constituição imuniza; a lei isenta. É a norma constitucional que dá e retira o poder de tributar. Uma regra autoriza a tributação, enquanto que outra impede que certas pessoas ou bem sejam tributados. A imunidade é um fator de contenção do exercício da competência tributária. Por isto, diz-se que a imunidade é uma regra negativa de competência. A imunidade é antecedente ao exercício da competência tributária; a isenção é precedente. Criada a regra de tributação, a lei posterior concede isenção. Na imunidade, a Constituição simplesmente não permite possa ser exercida a competência tributária diante de determinadas pessoas ou sobre certas situações. No primeiro caso, a imunidade é subjetiva; no segundo, objetiva.

Definitivamente posta esta diferença conceitual, emerge como problema a dúvida se a regra do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal é uma isenção ou uma imunidade tributária, tendo em vista a utilização do termo “isenção”.

Na opinião de José Eduardo Soares de Melo<sup>11</sup>, que também doutrinou sobre o mote, o benefício do artigo 195, §7º trata de autêntica imunidade, por configurar impedimento à competência tributária, em razão de sua raiz constitucional, sendo irrelevante a utilização do vocábulo “isenção” pelo constituinte.

O Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se a respeito, tem entendido que o mencionado dispositivo cuida de uma imunidade tributária, dado que a cláusula inscrita no artigo 195, § 7º, teria outorgado às entidades beneficentes de assistência social o direito à imunidade tributária, embora se refira impropriamente à isenção de contribuições para a seguridade social.<sup>12</sup>

A Suprema Corte deixou claro, ainda, que o mencionado dispositivo trata de um benefício extraordinário de imunidade subjetiva, ou seja, para ter direito ao referido benefício as entidades devem preencher os requisitos fixados em lei. É, portanto, uma imunidade condicionada ao cumprimento de requisitos fixados em lei.

Nota-se, portanto, que a regra do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. Desse modo, tem-se que a expressão “isenção” contida no texto é tecnicamente inadequada.

---

<sup>10</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3ª edição. Porto Alegre: Ed. Verbo Jurídico. 2007, pág. 152.

<sup>11</sup> MELO, José Eduardo Soares de, **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Ed. Dialética. 2003, pág. 129.

<sup>12</sup> RMS nº 22.192/DF, STF – 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Melo, publicado DJ de 19.12.1996.

Doutra banda, tem-se que o tema relativo à regulamentação do § 7º, do artigo 195 da Constituição Federal, provoca, igualmente, acalorado debate entre os doutrinadores que defendem a tese de que a regulamentação da imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social deveria ocorrer por meio de lei complementar e os que advogam no sentido de que o regramento adviria por lei ordinária.

Os defensores da tese da necessidade de regulamentação por meio de lei complementar entendem que o § 7º, do artigo 195, é uma limitação constitucional ao poder de tributar e, portanto, deve ser regulamentado por lei complementar, em razão do disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Ademais, prendem-se ao argumento de que, como o legislador constituinte não mencionou no artigo 195, § 7º, que os requisitos para o gozo da imunidade seriam estipulados por lei ordinária, da mesma forma que não o fez no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, ambos da Constituição Federal, houve, por parte do constituinte, um silêncio eloquente a respeito da espécie legislativa a ser utilizada.

Neste sentido, em defesa da necessidade de lei complementar, leciona Silva<sup>13</sup>:

A primeira baseia-se no inciso II do artigo 146 da Constituição, ao determinar que cabe à lei complementar 'regular as limitações ao poder de tributar'. Em sendo a imunidade uma limitação constitucional, sua regulamentação somente poderá ser veiculada por lei complementar. A outra refere-se às possíveis conseqüências, se lei ordinária fosse a reguladora, pois seria afetada sua origem constitucional. Pela lei complementar, os requisitos exigidos seriam iguais e obrigatórios para todas as ordens de governo, o que não ocorreria se a norma fosse ordinária, submetida que ficaria ao critério de cada uma das esferas de competência, podendo chegar ao absurdo de uma entidade de educação, por exemplo, ser imune em um município e não em outro, em face da possibilidade de haver requisitos diferentes em cada legislação.

Neste particular, convém transcrever a opinião de Tomáz de Aquino Resende,<sup>14</sup> também favorável à tese de necessidade de Lei Complementar:

(...)

O art. 146. da Constituição Federal em redação de clareza indiscutível, estabelece:

---

<sup>13</sup> SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coor). **Curso de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2008, pág. 286.

<sup>14</sup> RESENDE, Tomáz de Aquino. Artigo Imunidade Tributária e Isenção de Impostos. Disponível no sítio [www.fundata.org.br](http://www.fundata.org.br) Acesso em 15 de abril de 2010.

**“Cabe à lei complementar:**

**I. -....**

**II. - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;**

**III. - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:...”**

A Lei nº 5.172, de 25.10.1966, o Código Tributário Nacional, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, adquirindo status de lei complementar, a ela cabendo, não há como divergir: “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” .

Portanto, os exigidos “requisitos da lei” são os estabelecidos no art. 14 do CTN, quais sejam:

**I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a**

**qualquer título; (Redação dada pela LCP nº 104, de 10 de janeiro de 2001).**

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

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

As imunidades tributárias, para serem reconhecidas, então, não necessitam de outros atos por parte do Estado, tais como declaração de utilidade pública ou certificado de entidade beneficente ou filantrópica, bastando a comprovação do preenchimento dos requisitos acima mencionados. **E só de tais requisitos**, vez que, conforme temos repisado, não pode lei ordinária ou lei de hierarquia inferior, ou simples atos administrativos, modificar o que a Constituição e a Lei Complementar estabeleceram, como é o caso da cassação da imunidade quando a entidade remunera seus dirigentes, o que, por qualquer ângulo que se analise, é muito diferente de distribuição de rendas ou lucros.

(destaques no original)

Com relação ao tema, também merece destaque o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins<sup>15</sup> em defesa da necessidade de lei complementar para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar:

Hoje, a questão está superada. Encontra-se – para tais efeitos – regulada pelos arts. 9º e 14 do CTN com as alterações da LC 104/01, assim redigidos:

Os requisitos previstos pelo legislador complementar, portanto, são três:

1) não-distribuição de lucro ou patrimônio, a qualquer título;

2) aplicação integral dos recursos, no país, na manutenção dos objetivos institucionais, sendo proibida a remessa para o exterior;

3) escrituração regular e cumprimento de obrigação acessória.

Há, assim, uma causa e uma condição para a entidade poder usufruir a imunidade. A causa da imunidade é ser uma das entidades enumeradas

<sup>15</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Artigo “**Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência Social e à Assistência**”. Disponível no sítio [www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico](http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico) Acesso em 15 de abril de 2010.

pelo art. 150, VI, c da CF, a casa advém da Constituição. A condição da imunidade é manter o atendimento aos requisitos do Código Tributário Nacional, que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Sobre essa matéria já escrevi:

“Por ter, sua matriz constitucional, sido reproduzida pela nova Constituição, tais dispositivos foram recepcionados pela ordem atual, com o que apenas eles exteriorizam pré-condições para que uma entidade de assistência social possa gozar de ambas as imunidades, a saber: a de imposto e de contribuições sociais.

Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar.

Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do art. 14, são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas 3 esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir aos comandos superiores.” (“Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas – Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais”, Parecer, in Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, Revista dos Tribunais, v. 4, p. 83).

Não pode, portanto, o legislador ordinário disciplinar imunidade, que representa, em verdade, limitação a seu poder de tributar, sendo essa matéria exclusivamente reservada à lei complementar, na forma estabelecida pelo art. 146, II da CF.

.....

Com efeito, as imunidades constitucionais, em matéria tributária, estão centradas no art. 150, inciso VI, que elenca as diversas hipóteses de imunidade de impostos e no § 7º do art. 195, que menciona a imunidade para as contribuições sociais.

As instituições que observarem esses requisitos do CTN e cumprirem rigorosamente os objetos pelos quais foram criadas, estão imunes de tributação.

No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza<sup>16</sup> diz que a palavra *lei*, dita no texto constitucional, só pode ser complementar (*nunca ordinária*), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Como é sabido, as limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser reguladas por meio de lei complementar, nos moldes do artigo 146, II, da Constituição Federal.

Desse modo, aplicar-se-ia o princípio geral estatuído para o sistema tributário nacional, ou seja, obrigatoriedade de lei complementar para “regular as

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2002, pág. 725.

limitações ao poder de tributar”<sup>17</sup>. Em razão deste dispositivo, a imunidade de que trata o artigo 195, § 7º, da Constituição, não teria como não ser regulamentada por lei complementar.

De outro lado, perfilham-se alguns doutrinadores que defendem a tese de que a regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal deve ocorrer por lei ordinária. A Constituição, contudo, é clara quando diz que a regulamentação dessa imunidade dar-se-á por meio de lei, sem qualquer adjetivação, o que denota ser suficiente a edição de lei ordinária.

Nesse sentido, cita-se o posicionamento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>18</sup>, que diz que:

No entanto, penso que os preceptivos do art. 150, VI, c, do art. 153, § 2º, II, e do art. 195, § 7º, todos da mesma Carta condicionam o gozo das imunidades tributárias ao atendimento dos requisitos fixados em "lei", justamente para excepcionar a previsão de lei de natureza complementar para a espécie, pois, se isto não fosse verdade, esta exigência das supracitadas normas constitucionais teria sido perfunctória, tendo em vista o mandamento constitucional genérico do art. 146, II.

Portanto, é razoável que se diga que os preceptivos mais específicos do art. 150, VI, c, do art. 153, § 2º, II, e do art. 195, § 7º, do Estatuto Político não se referem à "lei complementar", mas apenas à "lei", sem qualificação, o que indica que, de fato, cogitam eles de "lei ordinária".

No mesmo tom, destaca-se o ensinamento de José Guilherme Ferraz da Costa<sup>19</sup>:

No mais, mesmo que não admitida a exceção acima ventilada em relação à regra geral de regulação das imunidades por lei complementar, se seguirmos a linha de raciocínio adotada pelo próprio STF em outros precedentes no tocante à imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, concluiremos que a definição dos requisitos de qualificação jurídica das entidades beneficentes de assistência social para o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal não invade propriamente a regulação objetiva dessa imunidade, mas consiste sim, em aspecto puramente subjetivo e, portanto, regulável por lei ordinária.

Ressalte-se, enfim, que os requisitos a serem estabelecidos em lei ordinária

<sup>17</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....  
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

<sup>18</sup> FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. **Artigo Imunidade Tributária: Lei Complementar versus Lei Ordinária**. Publicado no sitio [www.ademario.adv.br/lcompothon.htm](http://www.ademario.adv.br/lcompothon.htm). Acesso em 15 de maio de 2010.

<sup>19</sup> COSTA, José Guilherme Ferraz da. **Seguridade Social e Incentivos Fiscais**. 1ª edição. Curitiba: Editora Juruá. 2007, págs. 102/103.

para reconhecimento das entidades beneficiárias de ambas as imunidades em referência não poderão fugir do conceito constitucional insculpidos nos pertinentes dispositivos constitucionais (conceito este a ser analisado mais detidamente no tópico seguintes), mas poderão detalhá-lo melhor, além de especificar mecanismos de controle para afastar abusos na sua aplicação.

A teor do que ilustram as citações acima, quando o legislador constituinte quis que se utilizasse lei complementar para regulamentar dispositivos constitucionais, assim consignou, expressamente, no próprio texto constitucional, como, por exemplo, no inciso VII do artigo 153 da Constituição, que diz que compete à União instituir impostos sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar<sup>20</sup>.

Este argumento é corroborado pela jurisprudência pacífica e uniforme do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual lei complementar só é exigível quando a própria Carta Magna assim determina. Neste sentido, cita-se a seguinte ementa<sup>21</sup>:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. ALEGAÇÕES IMPROCEDENTES.

1. A lei que estabelece condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação, a que se refere o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é a ordinária. A lei complementar somente é exigível quando a própria Constituição expressamente assim o determina. Aplicabilidade da Lei nº 3.244/57 e suas alterações posteriores.

2. Decreto. Majoração de alíquotas do imposto de importação. Motivação no seu bojo. Exigibilidade. Alegação insubsistente. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação e não no diploma legal.

3. Majoração de alíquota. Inaplicabilidade sobre os bens descritos na guia de importação. Improcedência. A vigência da norma legal que alterou a alíquota do imposto de importação é anterior à ocorrência do fato gerador, que se realizou com a entrada da mercadoria no território nacional.

Agravo regimental não provido.

Nessa linha de inteligência, percebe-se que a Constituição criou uma regra geral, qual seja: lei complementar regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, imunidade inclusive. Criou, ainda, uma exceção: são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (artigo 195, § 7º), lei ordinária no caso.

Portanto, a interpretação gramatical e a lógica levam à conclusão de que a

<sup>20</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....  
VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

<sup>21</sup> AGRRE-219874/CE; 2ª Turma; Rel. Min. Maurício Corrêa, publicado no DJ de 04.06.1999.

expressão “em lei” foi tomada no sentido de indeterminação. Não é uma lei especial como é a complementar, nem uma lei específica que trate isoladamente da matéria. Por fim, numa interpretação teleológica, é cediço que a *mens legislatori*, ou seja, o desejo do legislador constituinte, não foi de misturar lei ordinária com lei complementar, sendo esta última exigida somente quando a Constituição expressa e explicitamente a reclama.

Em complemento, tem-se que o constituinte não exigiu a observância de lei complementar nem mesmo quando tratou, de forma geral, das contribuições sociais, uma vez que o artigo 149, *caput*, da Constituição Federal, ao determinar que as contribuições lá referidas deveriam observar os princípios aplicáveis aos demais tributos, não mencionou o inciso II do artigo 146, também da Constituição Federal, conforme se verifica abaixo:

Artigo 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômica, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Vem a calhar, a propósito, as lições de Cassone<sup>22</sup>, que, nesse sentido, aduz que:

Finalmente, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), princípio geral que, a meu ver, aplica-se ao 1º grupo de tributos (os “fiscais” – impostos, taxas e contribuições de melhoria), mas não às contribuições “parafiscais”, tendo em vista que o art. 149 manda aplicar somente o inciso III do art. 146 (portanto, não o inciso II). Sendo assim, a “isenção” a que se refere o art. 195 § 7º, será regulada pela lei ordinária da União.

Em conclusão, no caso específico da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a lei de que trata o artigo 195, § 7º, é a ordinária. E a lei ordinária consistia, no passado, na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cujo artigo 55 trazia as exigências a que se refere o artigo 195, § 7º, da Constituição, e, atualmente, na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Em contraposição à tese de que há a exigência de lei complementar para regulamentar o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, destaca-se aqui que os Ministros do STF, quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ, já

---

<sup>22</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 15ª edição. São Paulo: Ed. Atlas S.A.. 2003, pág. 134.

manifestaram expressamente que o referido parágrafo exige apenas lei ordinária para sua regulamentação<sup>23</sup>.

Por se tratar de um relato fático e histórico, ressaltam-se as datas dos votos proferidos no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ<sup>24</sup>. Percebe-se que, em momento algum, nenhum dos Ministros do Supremo Tribunal Federal faz qualquer menção a lei complementar. Sempre se reportaram somente à lei, e, muitas vezes, referiram-se expressamente a “lei ordinária” e a “legislador ordinário”.

Portanto, conclusão lógica que se extrai do julgado supracitado é que o STF já se posicionou no sentido de que a regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição não exige lei complementar e pode ser realizada por lei ordinária. Outro ponto que confirma a possibilidade do aludido texto ser regulamentado por lei ordinária assenta-se na questão de que o Mandado de Injunção nº 232/RJ fundamentou-se na mora do Congresso Nacional, em razão do decurso do prazo fixado no artigo 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Artigo 59. Os projetos de lei relativos à organização da seguridade social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los.

O próprio STF, para declarar a mora do Congresso Nacional em relação à regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, fundamentou-se no referido artigo 59 do ADCT, que trata indubitavelmente de lei ordinária. Na própria ementa do MI nº 232/RJ, o STF deixa consignado que a mora do Congresso Nacional na regulamentação do referido dispositivo constitucional é uma ocorrência

---

<sup>23</sup> Em que pese o STF já ter admitido a utilização de lei ordinária, a discussão em torno da necessidade de lei complementar para regulamentar o § 7º do art. 195 da CF/88, atualmente, constitui objeto da ADI nº 2028/DF, em tramitação no Supremo Tribunal Federal, a qual já tem parecer da Procuradoria Geral da República (opinando pelo não conhecimento da referida ação direta de inconstitucionalidade, mas, se conhecida, pela sua improcedência) e encontra-se aguardando voto do Min. JOAQUIM BARBOSA.

Contudo, no bojo da ADI nº 2028/DF houve concessão de medida cautelar no sentido de suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhes os §§ 3º, 4º e 5º, e dos arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998, que, conseqüentemente, revigorou a Lei nº 8.212/91 e determinou sua aplicação com a redação anterior.

Por conseguinte, depreende-se da medida cautelar concedida na ADI nº 2028/DF, referendada pelo plenário em 11.11.1999, que o STF determinou a aplicação do art. 55 da Lei nº 8.212/91 como norma regulamentar do § 7º do art. 195 da CF/88, com sua redação anterior à edição da Lei nº 9.732/98, até julgamento final do mérito da referida ação direta de inconstitucionalidade, conforme trecho da referida decisão: “[...] Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta Ação Direta de Inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva”.

<sup>24</sup> Os votos constam do Anexo I.

em face do disposto no artigo 59 do ADCT.

Para adequado entendimento da questão fática ocorrida naquele julgamento histórico do Mandado de Injunção nº 232/RJ, convém descrever uma sequência cronológica e chamar a atenção para as datas:

- 1) O mandado de injunção foi distribuído em 21.03.1990;
- 2) O julgamento iniciou no dia 06.02.1991, com rejeição da preliminar de ilegitimidade ativa, por maioria, com votos dos Ministros Moreira Alves (Relator), Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Célio Borja, Octavio Gallotti, Sydney Sanches, Aldir Passarinho e Néri da Silveira (não admitiu o MI);
- 3) Também no dia 06.02.1991 iniciou-se o julgamento do mérito com votos dos Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio, Carlos Velloso, suspenso em virtude do pedido de vista do Ministro Célio Borja;
- 4) O feito foi apresentado em mesa no dia 01.07.1991, entretanto, o julgamento foi adiado em virtude do adiantado da hora;
- 5) Prosseguiu o julgamento no dia 02.08.1991 com votos dos Ministros Célio Borja, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves (este apenas confirmou seu voto).

Destaca-se que o julgamento do mandado de injunção iniciou-se antes do advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União de 25/07/1991, e terminou logo em seguida à sua edição, mais precisamente 8 (oito) dias após sua publicação.

Infere-se, portanto, que houve um equívoco por parte do STF, que já entendia que a regulamentação do § 7º do artigo 195 da CF de 1988 reclamava apenas lei ordinária: ao não atentar para o fato de que a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, regulamentou o referido dispositivo constitucional, o que culminaria, logicamente, na perda do objeto do referido mandado de injunção, prosseguindo-se no julgamento do mérito imediatamente após o retorno das férias forenses, no dia 2 de agosto de 1991.

Pois bem, muito embora o STF tenha prosseguido no julgamento do supracitado mandado de injunção logo após o advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o certo é que esta lei regulamentou o § 7º do artigo 195 da CF/88 e estabeleceu os requisitos para que as entidades beneficentes pudessem gozar da imunidade das contribuições para a seguridade social.

Como dito alhures, o Supremo Tribunal Federal julgou o Mandado de Injunção nº 232/RJ e reconheceu a mora do Congresso Nacional quanto ao seu dever institucional de regulamentar o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Após a conclusão do julgamento, a Presidência do Supremo Tribunal Federal encaminhou o Ofício nº 543/P ao Congresso Nacional comunicando àquela casa legislativa a decisão proferida no Mandado de Injunção nº 232/RJ, indicando a omissão daquela quanto ao necessário exercício de sua competência constitucional.

Em resposta ao referido Ofício nº 543/P, que comunicou oficialmente a declaração de mora do Congresso Nacional, o Presidente do Congresso Nacional encaminhou ao Supremo Tribunal Federal o expediente SM/Nº 805/91, de 12 de agosto de 1991, informando ao Presidente do STF que “o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal foi regulamentado pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”:

SENADO FEDERAL  
SM/Nº 805/91  
Em 12 de agosto de 1991.

Senhor Ministro

Com referência ao ofício nº 543/P, de 7 de agosto corrente, desse Tribunal, cumpre-me comunicar a Vossa Excelência que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal foi regulamento pelo art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no Diário Oficial da União do dia seguinte.

Aproveito a oportunidade para apresentar a Vossa Excelência protestos de estima e consideração.

Senador MAURO BENEVIDES  
Presidente

Desse modo, tem-se como certo que o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, regulamentou o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, haja vista a confirmação por ato oficial do Senado Federal. Em arremate, após o comunicado oficial do Senado Federal, ainda que persistisse alguma dúvida sobre a regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o próprio

Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Mandado de Injunção nº 616/SP<sup>25</sup>, veio confirmar que o referido dispositivo constitucional havia sido regulamentado pelo artigo citado.

Portanto, a regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, conforme definido pelo Supremo Tribunal Federal, já foi realizada pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, o que revela a rejeição da tese de que a imunidade das contribuições para a seguridade social exige lei complementar.

Com relação ao tema da regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição, vale ainda citar uma terceira tese doutrinária de que esta limitação constitucional ao poder de tributar já se encontraria regulamentada pelo Código Tributário Nacional – CTN. Tal tese veio à luz pelo voto do Ministro Marco Aurélio, proferido no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ em 06.02.1991, que, em razão da ausência de lei ordinária, naquele momento, acolheu o Mandado de Injunção e admitiu, apenas por empréstimo, os requisitos previstos no Código Tributário Nacional, até que viessem a ser substituídos por legislação específica, nos seguintes termos:

[...] Com isso concluo pelo acolhimento do pedido e estabeleço os requisitos que poderão vir a ser substituídos por uma outra Legislação específica, tomando por empréstimo o que se contém no CTN quanto à imunidade relativa aos tributos e que beneficia as entidades mencionadas no § 7º do artigo 195, da Carta.

Em seus votos, os Ministros vencidos concluíram, expressamente, pela necessidade de norma ordinária para disciplinar as exigências para concessão da imunidade estabelecida no § 7º do artigo 195 da Constituição, conforme abaixo será demonstrado. Contudo, admitiram apenas por empréstimo, em face da ausência de qualquer outra norma, a aplicação dos mesmos requisitos previstos no Código Tributário Nacional quanto à imunidade relativa aos tributos.

Desse modo, percebe-se que a questão relativa à aplicação analógica do

---

<sup>25</sup> CONSTITUCIONAL. ENTIDADE CIVIL, SEM FINS LUCRATIVOS. PRETENDE QUE LEI COMPLEMENTAR DISPONHA SOBRE A IMUNIDADE À TRIBUTAÇÃO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, COMO REGULAMENTAÇÃO DO ART. 195, § 7º, DA CF. A HIPÓTESE É DE ISENÇÃO. A MATÉRIA JÁ FOI REGULAMENTADA PELO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI 9.732/98. PRECEDENTE. IMPETRANTE JULGADA CARECEDORA DE AÇÃO. STF, MI, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 25.10.2002.

Código Tributário Nacional como norma regulamentar da isenção/imunidade das contribuições para a seguridade social já foi apreciada e decidida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em votação plenária, quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ (RTJ 137/965), em que se pleiteava a declaração de mora do Congresso Nacional em razão da não regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição.

Naquele julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, não admitiu sequer a utilização por empréstimo do Código Tributário Nacional e rejeitou a tese de sua aplicação subsidiária, julgando procedente o mandado de injunção para declarar a mora do Congresso Nacional em regulamentar o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal<sup>26</sup>.

Assim sendo, pelo que acima restou delineado, nota-se que a norma contida no § 7º do art. 195 da Constituição estabelece uma imunidade tributária, embora se refira, textualmente e de forma equivocada, a isenção. Mais precisamente, aquele dispositivo constitucional estabelece uma imunidade subjetiva condicionada.

De outro lado, também ficou claro que a referida norma constitucional não reclama lei complementar para sua regulamentação, sendo suficiente e adequada a sua regulamentação por lei ordinária.

---

<sup>26</sup> Decisão do Mandado de Injunção nº 323/RJ: EMENTA: Mandado de Injunção. Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido par declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõe para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, § 7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo em que essa obrigação se cumprirá, passar o requerente a gozar da imunidade requerida. (STF, Plenário, Min. Rel. Moreira Alves, DJ 09.12.1994)

## 2 DIREITO À ASSISTÊNCIA SOCIAL E ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A assistência social, explorada sob a ótica jurídica, constitui um dos mais nobres direitos do ser humano. Trata-se de um direito umbilicalmente ligado à dignidade da pessoa humana. Esse direito é responsabilidade do Estado, por sua vez, auxiliado pelas entidades de assistência social.

O Direito existe para possibilitar a convivência entre os seres humanos. As múltiplas funções para as quais serve de instrumento são objeto de vários compêndios de filosofia. Porém, é inegável que, no ordenamento jurídico brasileiro, dentre estas funções, encontram-se as de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade<sup>27</sup>.

O Direito deve cumprir as funções acima mencionadas, não apenas em razão de uma específica sociedade, mas como um instrumento de redução das imensas disparidades sócio-econômicas entre os diversos países do globo. Neste particular, destaca-se o ensinamento de Maria Luiza Amaral Rizotti<sup>28</sup>:

Com a constituição de um novo sistema de proteção social no país, no qual a seguridade passou a ser organizada sob nova égide, criaram-se as condições necessárias a coletivização do seguro social, à ampliação dos direitos da população e ao rompimento da restrição que tornavam os serviços de políticas sociais uso exclusivo do cidadão-contribuinte. Após ampla reestruturação do modelo de funcionamento das novas políticas sociais, ampliaram-se os serviços não-contributivos e vislumbrou-se no país (ainda que de início no plano meramente formal) a possibilidade de universalização de acesso a seus serviços. O novo estatuto jurídico havia terminado com a relação direta e intrínseca entre a capacidade contributiva do cidadão e a garantia de seus direitos sociais.

A inclusão da assistência social no rol das políticas públicas, regularmente desenvolvidas pelo Estado, foi expressão direta dessa mudança que descrevemos. Pela ação de grupos e movimentos sociais organizados, a reivindicação por políticas de combate à pobreza, que oferecessem

---

<sup>27</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>28</sup> RIZOTTI, Maria Luiza Amaral. **A Política de Assistência Social: uma Análise à Luz da Democratização da Gestão**. Disponível em <http://www.ssrevista.uel.br>. Acesso em 01.09.2010.

respostas às demandas da população por melhores condições de vida, foi levada ao Estado, primeiramente no plano nacional, logo após em nível local. Evidentemente, a eficácia de tais reivindicações dependeu sempre, de um lado, da capacidade de negociação política instaurada entre aqueles movimentos e o poder público e, de outro, do conjunto de transformações econômicas que ocorriam no capitalismo brasileiro e influenciavam decisivamente (geralmente agravando) as condições de vida da população.

Foi em função dessas duas condicionantes que a política de assistência social não chegou a responder plenamente às demandas colocadas pelos movimentos sociais que na década de 1980 se articularam pela melhoria das condições de vida da população. De fato, o sentido das reivindicações trazidas a público por aqueles movimentos, que cobriam um vasto leque, compreendendo desde a melhoria dos serviços públicos nas áreas de educação e saúde até a luta contra a carestia e pelo aumento dos salários urbanos e rurais, dizia respeito à constituição de um sistema de proteção social comparável, em abrangência e eficácia, aos dos países capitalistas desenvolvidos. A transição iniciada com a abertura política e o avanço eleitoral das oposições, no início da década de 1980, acrescentava a esse ideário o objetivo de reconstrução do Estado de Direito no país e a busca de uma democracia substantiva, na qual não apenas os direitos civis e políticos, mas sobretudo os direitos sociais fossem garantidos ao cidadão.

A assistência social é política de inclusão social, residual e salvadora, pois somente entrará em ação para salvaguardar o indivíduo quando as demais políticas sociais já não mais estiverem presentes na vida do cidadão. Com efeito, a atuação da assistência social é limitada à satisfação de determinadas necessidades do indivíduo. Não é toda ação em benefício da pessoa carente que possui adequação ao conceito de assistência social.

A assistência social, portanto, é a atividade dirigida à pessoa humana em situação de vulnerabilidade, e que visa a socorrê-la mediante a oferta de meios que satisfaçam suas necessidades básicas. Essa ação estatal tem por objetivo principal realizar um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, qual seja, preservar a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III). Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, destaca-se aqui, por sua pertinência, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III)<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Destaca-se o ensinamento de Celso Barroso Leite, estampado em sua obra **A Proteção Social no Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora LTr, 1978, pág. 25: “Sem prejuízo dessa compreensível prioridade da previdência propriamente dita no conjunto das medidas de proteção social, a assistência social vem ganhando terreno. Começamos a ir além do seguro social apenas, com base na atividade remunerada e nas contribuições individuais, para conscientizar-nos do alcance não menor de programas destinados à pessoa humana em si mesma, independentemente do exercício de atividade profissional. Esse conceito mais amplo e generoso, de verdadeira solidariedade social, deverá conduzir, como já foi dito, a uma proteção social inerente à Sociedade, mediante iniciativas de

Neste mesmo passo, não é por outro motivo que Wladimir Novaes Martinez<sup>30</sup> define a assistência social da seguinte forma:

A assistência social é um conjunto de atividades particulares e estatais direcionadas para o atendimento dos hipossuficientes, consistindo os bens oferecidos em pequenos benefícios em dinheiro, assistência à saúde, fornecimento de alimentos e outras pequenas prestações. Não só complementa os serviços da Previdência Social, como a amplia, em razão da natureza da clientela e das necessidades providas.

Nota-se, pois, que a assistência social é, essencialmente, uma atividade em prol do ser humano vulnerável com o intuito de fornecer-lhe um bem ou um serviço indispensável à sua sobrevivência digna.

O direito à assistência social é fruto do “Estado Providência”, ou seja, do Estado Social, que se preocupa com questões vitais inerentes a cada indivíduo. Trata-se de direito de segunda geração<sup>31</sup>, derivado do direito de igualdade, por meio do qual o Estado busca garantir o bem-estar social da população.

---

natureza assistencial, voltadas à população inteira, ou melhor, para quem quer que necessite dessa assistência, que assim passa a constituir um direito inerente à condição humana.”

<sup>30</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. **A seguridade social na Constituição Federal**. 2ª Edição. São Paulo: Editora LTr. 1992, pág. 83.

<sup>31</sup> Para adequada compreensão da classificação dos direitos fundamentais em gerações, convém transcrever a lição do sempre preclaro Alexandre de Moraes:

“Modernamente, a doutrina apresenta-nos a classificação de direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira gerações, baseando-se na ordem histórica cronológica em que passaram a ser constitucionalmente reconhecidos.

Como destaca Celso de Mello,

‘enquanto os direitos de primeira geração (diretos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade de direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade’. Assim, os direitos fundamentais de primeira geração são os direitos e garantias individuais e políticos clássicos (liberdades públicas), surgidos institucionalmente a partir da Magna Carta.

Referindo-se aos hoje chamados direitos fundamentais de segunda geração, que são os direitos sociais, econômicos e culturais, surgidos no início do século, Themistocles Brandão Cavalcanti analisou que

‘o começo do nosso século viu a inclusão de uma nova categoria de direitos nas declarações e, ainda mais recentemente, nos princípios garantidores da liberdade das nações e das normas da convivência internacional. Entre os direitos chamados sociais, incluem-se aqueles relacionados com o trabalho, o seguro social, a subsistência, o amparo à doença, à velhice etc.’.

Por fim, modernamente, protegem-se, constitucionalmente, como direitos de terceira geração os chamados direitos de solidariedade ou fraternidade, que englobam o direito a um meio ambiente equilibrado, uma saudável qualidade de vida, ao progresso, à paz, à autodeterminação dos povos e a outros direitos difusos, que são no dizer de José Marcelo Vigliar, os interesses de grupos menos

Para melhor entendimento da evolução histórica da assistência no Brasil, importante transcrever estudo de Elisa Maria Rudge Ramos<sup>32</sup>:

## 1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A origem histórica da assistência social, no Brasil e no mundo, tem suas raízes na caridade, filantropia e solidariedade religiosa.

Nos tempos da Velha República brasileira, inovando a idéia de assistência social como era concebida, Ataulpho Nápole de Paiva [1], passou a defendê-la como dever do Estado, idéia, no entanto, que por ser muito avançada para a época, não prosperou. [2]

Já no século XX, os sociais democratas brasileiros, e parte dos socialistas passaram a entender que, mesmo sob a economia capitalista, era necessário que o Estado se responsabilizasse em produzir serviços sociais de qualidade. [3]

Foi assim que, sob a ditadura do Estado Novo, Getúlio Vargas criou em 1938, pelo Decreto-Lei nº 525 [4], o Conselho Nacional de Seguro Social, vinculado ao Ministério da Educação e Saúde, presidido pelo citado Ataulpho de Paiva, já com 73 anos.

Em 1942, o então presidente cria a Legião Brasileira de Assistência, que passou a ser presidida pela primeira dama Darcy Vargas. Inicialmente, as ações da LBA eram voltadas a "*acarinhar pracinhas brasileiros da FEB - Força Expedicionária Brasileira - combatentes da II Guerra Mundial, com cigarros e chocolates*" [5] e atender suas famílias no pós-guerra. Posteriormente, estendeu suas ações à população em estado de vulnerabilidade e exclusão social.

Em 1974, sob o regime da ditadura militar, caracterizado pela imposição do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, o presidente General Ernesto Geisel promulga a Lei nº 6.036, de 1º de maio de 1974, criando o Ministério da Previdência e Assistência Social, desmembrado do Ministério do Trabalho. [6]

Em 1977, a Lei nº 6.439, de 1º de setembro instituiu o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social - SINPAS [7], orientado, coordenado e controlado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, responsável "*pela proposição da política de previdência e assistência médica, farmacêutica e social, bem como pela supervisão dos órgãos que lhe são subordinados*" [8] e das entidades a ele vinculadas.

Nas constituições anteriores à Constituição de 1988, as regras sobre o direito à Assistência Social se encontravam inseridas dentro do Título que versava sobre a Ordem Econômica e Social, ao lado de direitos trabalhistas e previdenciários.

---

determinados de pessoas, sendo que entre elas não há vínculo jurídico ou fático muito preciso." MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A..2001, págs. 57/58.

<sup>32</sup> RAMOS, Elisa Maria Rudge. **A Assistência Social no Brasil**. Disponível em <http://www.lfg.com.br>. Acesso em 28 de agosto de 2010.

*“A Constituição Federal de 1988 separou nitidamente tais matérias, inserindo no Título VIII, correspondente à Ordem Social, capítulo destinado à Seguridade Social, da qual passaram a fazer parte a Saúde, Previdência e Assistência Social.”*

*(destaques no original)*

Hodiernamente, no intuito de direcionar a atuação do Estado Brasileiro com relação à assistência social, a Constituição da República estabelece, dentro do capítulo referente aos direitos e garantias fundamentais, as seguintes regras:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

.....  
XXV – assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até seis anos de idade em creches e pré-escolas;

Destaca-se aqui que a Constituição Federal assegura o direito social à assistência aos desamparados e não a toda e qualquer pessoa. Isto ocorre pelo fato de que o constituinte procurou conferir à assistência social a natureza de um direito social mínimo, ou seja, somente o cidadão que se encontra em situação de vulnerabilidade e de exclusão social é que a assistência social apresenta-se como um direito de salvação e de emancipação.

A fim de regular o referido dispositivo constitucional, veio a lume a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual dispõe que a assistência social é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas. No mesmo sentido, a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, define a assistência social como política de seguridade social que provê os mínimos sociais, realizadas através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento das necessidades básicas.

Ainda sobre o ponto, a doutrina, da qual se destaca a lição de Cesarino Júnior<sup>33</sup>, sustenta que o “Direito Assistencial é a parte do Direito Social relativa à

---

<sup>33</sup> CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. **Direito Social Brasileiro**. 6ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 1970, pág. 93.

concessão aos hipossuficientes de meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem contraprestação de sua parte”.

Neste ponto, também a lição de Sérgio Pinto Martins<sup>34</sup> aponta para o mesmo sentido:

A assistência social se origina na assistência pública, onde o Estado é que deveria dar condições mínimas de sobrevivência àqueles que não tivessem condições de subsistir, como os menores abandonados, os loucos e os indigentes.

Ora, não resta dúvida que o direito à assistência social é um direito social que socorre o indivíduo quando ele mais precisa, ou seja, quando estiver na situação mais vulnerável, o conjunto de normas a ampará-lo será o direito assistencial.

Neste mesmo tom, tem-se a posição de Leandro Luís Camargo dos Santos<sup>35</sup>, que diz:

Vale desde já ressaltar que, a assistência social caracteriza-se por não ser contributiva, i. é, quem dela necessitar não precisará jamais ter contribuído, ao contrário do que ocorre com a previdência social.

A assistência social tem por objetivo estabelecer proteção aos hipossuficientes por intermédio de benefícios e serviços. Traduz-se no atendimento das necessidades básicas, como a proteção à família, à infância e adolescência, à velhice e ao deficiente.

A quase totalidade dos operadores do direito vem fazendo confusão entre os beneficiários da assistência social e os objetivos a serem alcançados com esta política pública.

Questão totalmente diversa da definição do público-alvo do direito à assistência social é o elenco de objetivos a serem alcançados pela política de assistência social.

Nesse norte, tem-se que os objetivos da assistência social vêm estampados expressamente nos incisos I a V do art. 203 da Constituição Federal, a saber:

---

<sup>34</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas. 1997, pág. 343.

<sup>35</sup> SANTOS, Leandro Luís Camargo dos. **Curso de direito da seguridade social**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Ltr. 2004, pág. 341.

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.

Vê-se claramente que os objetivos da assistência social são: a proteção de determinadas situações sensíveis na vida humana, a concessão de auxílio pessoal e material às pessoas portadoras de deficiência e ao idoso hipossuficiente e vulnerável.

Pois bem, com suas ações diretamente voltadas para as pessoas carentes e desamparadas, a assistência social tem por finalidade, em primeira mão, proteger o núcleo mais importante da sociedade: a família.

Importante registrar aqui os dizeres de Alfredo J. Ruprecht<sup>36</sup> sobre a família:

A família é o núcleo básico, fundamental, e a ela se recorre, normalmente, nos caos de necessidade. Ninguém melhor do que os ligados por vínculos de sangue ou de relação de parentesco próximo para ajudar o necessitado a enfrentar suas desventuras ou necessidades. Baseia-se num princípio ético derivado das leis morais que unem seus integrantes.

É cediço que a família sem recursos financeiros, numa sociedade capitalista como a nossa, tende a desintegrar-se com maior facilidade, pois seus problemas são mais graves e mais frequentes, culminando na total desarmonia e na má formação dos filhos. O Estado, conhecedor deste fato social, faz uso da assistência social para auxiliar aquela família necessitada, com o intuito de minimizar a situação de privação, com o objetivo de proteger aquele núcleo social.

Outra situação que merece especial atenção do Estado é a fase da maternidade, onde a mulher carente necessita de amparo para ter um parto

---

<sup>36</sup> RUPRECHT, Alfredo J. Ruprecht. **Direito da Seguridade Social**. São Paulo: Editora LTr. 1996, pág. 23.

saudável e propiciar condições mínimas para seu ingresso no mercado de trabalho, disponibilizando creches e pré-escolas aos mais necessitados.

A fase da adolescência exige cuidado redobrado, pois é nesta ocasião que se começa a formar a personalidade e o caráter do cidadão. Numa sociedade capitalista, a pessoa que se encontra na adolescência, caso não tenha nem o mínimo necessário para atender suas necessidades básicas, certamente tende a obtê-lo a qualquer custo, inclusive partindo para a marginalidade.

Já a velhice traz consigo a fragilidade física e emocional. Chegar à velhice em boas condições financeiras é a garantia de afeto dos familiares, tanto os mais próximos quanto os mais remotos. Por outro lado, atingir a velhice em condição de miserabilidade é sinônimo de abandono, pois consiste em um peso a ser carregado pelos demais. Daí, neste último caso, a necessidade de intervenção do Estado, com a finalidade de garantir a dignidade da pessoa humana.

Dentre os objetivos buscados pela assistência social, também se insere o amparo às crianças e adolescentes carentes. Este objetivo se confunde com o previsto no inciso I do art. 203, da Constituição, onde já se prevê a proteção da infância e da adolescência. Sua repetição talvez tenha por objetivo chamar a atenção para a importância deste segmento que, certamente, serão os homens de amanhã.

Outro objetivo da assistência social é promover a integração ao mercado de trabalho. A integração ao mercado de trabalho pode ocorrer de duas formas, através do ensino de um ofício que permita a pessoa carente desempenhar alguma atividade ou através da inserção do menor em determinado estabelecimento, na condição de aprendiz ou estagiário.

O curso profissionalizante talvez seja o maior exemplo de atividade voltada para a integração ao mercado de trabalho. A pessoa carente que aprende uma atividade profissional, seja de mecânico, seja de eletrônica, seja de sapateiro, está obtendo condições de deixar, de imediato, a situação de miserabilidade.

A Constituição Federal de 1988 agraciou a entidade beneficente de assistência social com a dispensa do pagamento das contribuições para a seguridade social (que engloba previdência, saúde e assistência social), nos seguintes termos:

Artigo 195 [...]

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, como se trata de regra de natureza tributária, é preciso definir quem é o contribuinte beneficiário da norma constitucional, ou seja, é imprescindível saber o que é uma entidade beneficente de assistência social. Em um primeiro momento, faz-se imprescindível estabelecer a diferença entre entidade beneficente de assistência social e entidade filantrópica, uma vez que possuem campos de atuação distintos.

Entidade beneficente de assistência social é aquela instituição que, desprovida do intuito de lucro e sem praticar a mercancia, tem por objetivo o desempenho de ações, atividades e serviços voltados ao atendimento das necessidades básicas, mínimas e prementes das pessoas naturais carentes, necessitadas e hipossuficientes com vistas à erradicação da miséria e à manutenção da dignidade da pessoa humana.

A entidade filantrópica, embora também não tenha fins lucrativos, tem como finalidade o desempenho de ações, atividades e serviços voltados para o bem das pessoas, que de alguma forma proporcione um benefício ao indivíduo, objetivando à promoção do bem de todos e proporcionar o bem-estar da pessoa humana.

Diante da conceituação acima, pode-se afirmar que toda entidade beneficente de assistência social é uma instituição filantrópica, mas nem toda instituição filantrópica é uma entidade beneficente de assistência social. A diferença se resume ao campo de atuação, onde a filantropia é muito mais abrangente do que a beneficência de assistência social.

Quanto a este ponto, destaca-se a lição de Leite<sup>37</sup>, que ensina com precisão a distinção entre a filantropia e a assistência social:

Em última análise o objetivo de uma e a finalidade da outra consistem em prestar ajuda, das mais variadas maneiras e em diferentes níveis, no tocante a necessidades básicas, vitais, ou tendo em vista melhorar a qualidade de vida; e em ambos os casos está presente a noção de fraternidade humana, de solidariedade, embora podendo não ser a única. O conceito de filantropia é amplo, complexo, voltado em geral para ações de maior porte e por vezes de efeitos menos objetivos e menos diretos, destinadas inclusive a pessoas que desfrutam de satisfatórias condições de vida. O de assistência social, mais modesto, diz respeito sobretudo a programas essenciais ou até emergenciais, destinados a pessoas que dependem deles para a própria subsistência ou pouco mais, isto é, pessoas necessitadas, carentes. A diferença que mais nos interessa aqui é que filantropia é gênero e assistência social uma das suas espécies, donde resulta que toda entidade de assistência é filantrópica, mas nem toda entidade filantrópica é de assistência social. Já registrei essa distinção e terei que repeti-la em outras passagens do livro.

Percebe-se, então, que a atuação da entidade beneficente de assistência social é bem mais restrita que a da entidade filantrópica. Enquanto a filantropia abarca toda e qualquer atividade ou ação praticada em benefício e para o engrandecimento do ser humano, a assistência social limita-se às ações e atividades que preencham e satisfaçam as necessidades vitais do indivíduo. Existe, ainda, uma distinção ainda mais acentuada no campo da assistência social, a qual estabelece diferença entre entidade de assistência social e entidade beneficente de assistência social.

Neste ponto, entidades de assistência social são conhecidas como as entidades que prestam serviços exclusivamente relacionados à política de assistência social, conforme definido na Lei Orgânica da Assistência Social – Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Eis o disposto no artigo 3º da referida Lei:

Artigo 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

Assim, editou-se o Decreto nº 6.308, de 14 de dezembro de 2007, que delineou o objeto e o campo de atuação das entidades de assistência social, nos seguintes termos:

Art. 1º As entidades e organizações são consideradas de assistência social

---

<sup>37</sup> LEITE, Celso Barroso. **Filantropia e Contribuição Social**. São Paulo: Editora LTr. 1998, pág. 31.

quando seus atos constitutivos definirem expressamente sua natureza, objetivos, missão e público alvo, de acordo com as disposições da Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993:

Parágrafo único. São características essenciais das entidades e organizações de assistência social:

I – realizar atendimento, assessoramento ou defesa e garantia de direitos na área da assistência social, na forma deste Decreto;

II – garantir a universalidade do atendimento, independentemente de contraprestação do usuário; e

III – ter finalidade pública e transparência nas suas ações.

Portanto, vê-se que o alcance das entidades de assistência social é restrito ao atendimento da política de assistência social, sem a exigência de qualquer contraprestação da pessoa assistida.

As entidades de assistência social devem pautar suas ações em consonância com os princípios da universalidade, da necessidade e da gratuidade estampados no artigo 203 da Constituição Federal<sup>38</sup>. Por sua vez, a entidade beneficente de assistência social possui uma área de atuação mais ampla, que engloba, além da assistência social, educação e saúde.

Trata-se de uma definição trazida pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, apenas para fins tributários, onde se afirmou, expressamente, que também estariam contempladas com a isenção das contribuições para a seguridade social as entidades que promovessem assistência na área de educação e de saúde.

Consequentemente, toda entidade de assistência social poderá ser caracterizada como uma entidade beneficente de assistência social, mas nem toda entidade beneficente de assistência social é uma entidade de assistência social.

Até o ano de 1988, antes da promulgação da Constituição, a isenção previdenciária era concedida às entidades filantrópicas de um modo geral, sem muitas exigências. Bastava que a entidade não tivesse finalidade lucrativa, nem distribísse resultados aos seus dirigentes. Com a nova Carta, somente fariam jus à

---

<sup>38</sup> 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 adolescente 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.

isenção as entidades *beneficentes de assistência social*. A distinção é importante, pois a vontade do legislador foi restringir a isenção apenas às entidades *beneficentes de assistência social*. Como dito, toda entidade beneficente de assistência social é filantrópica, mas nem toda filantrópica é beneficente de assistência social.

Com relação à questão, ressalta-se aqui a opinião de Odím B. Ferreira<sup>39</sup>, que defende a tese de que não é qualquer entidade que possa gozar da imunidade tributária prevista no § 7º do art. 195 da Constituição:

Quando a Constituição desejou deferir certas vantagens só às pessoas jurídicas absolutamente altruístas, ela as denominou de 'entidades beneficentes de assistência social' (art. 195, §7º ). Isto é, no momento em que ela desejou ir mais longe, para conceder um favor fiscal que não se limita a perder receitas, mas prestar serviços – os de assistência dos empregados, sem por isso nada receber – ela restringiu os destinatários [...] Por fim, a 'entidade beneficente' que presta assistência social de maneira altruística, gozará do favor fiscal do parágrafo anterior e, além disso, ficará exonerada de contribuir mesmo para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados.

Nos termos da legislação anterior à edição da Lei nº 12.101, de 2009, qual seja, o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, e o Decreto nº 2.536, de 1998, para serem consideradas beneficentes de assistência social, as entidades precisavam demonstrar o cumprimento de determinadas exigências legais:

- 1) direcionar suas atividades para o atendimento das necessidades básicas do ser humano e para o assessoramento dos legítimos beneficiários da assistência social, a saber, as pessoas socialmente excluídas, seja por questão econômica, biológica ou física, assim como para a defesa e garantia de seus direitos;
- 2) ser pessoa jurídica de direito privado, sem qualquer finalidade lucrativa, ou seja, sem pretender, de alguma forma, desenvolver atividade mercantil;
- 3) prestar serviços gratuitos de forma permanente;

---

<sup>39</sup> FERREIRA, Odím B. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada**. In: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 4, nº 13 out/dez 1995, pág.64.

- 4) atender a todos os necessitados e carentes sem qualquer restrição, ou seja, sem qualquer discriminação de clientela;
- 5) possuir prévia inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social – quando inexistente, no Conselho Estadual de Assistência Social –, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso, que constitui o passo inicial para pleitear a referida titulação;
- 6) deter a condição de entidade de utilidade pública federal;
- 7) obter prévio atestado de registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS;
- 8) não cometer nenhuma irregularidade na aplicação dos recursos que lhes forem repassados pelos poderes públicos;
- 9) estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores ao requerimento do Certificado;
- 10) aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- 11) aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
- 12) aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços<sup>40</sup>, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais

---

<sup>40</sup> “Neste quadro fragmentado, desarticulado, onde não se expressam claramente a atribuição estatal e a participação da iniciativa privada há ainda outro agravante: a burocratização. A definição destes serviços como não exigindo a ‘contraprestação direta do assistido’ termina por acarretar um aparato comprobatório de despesas, auxílios etc., para que não configurem a chamada ‘dilapidação do patrimônio público’. Com isto, a burocracia contábil estabelece limites reais à criatividade e elasticidade no uso de recursos, processos e instrumentos de ação, pressionando por um reducionismo do atendimento assistencial a ajudas parciais e fragmentadas” (SPOSATI, Aldaíza de Oliveira; BONETTI, Dilsea Adeodata; YAZBEK, Maria Carmelita; FALCÃO, Maria do Carmo B. de Carvalho. **A Assistência Social na trajetória das políticas sociais brasileiras**. São Paulo: Cortez Editora, 1985, pág. 91).

usufruídas;

- 13) não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;
- 14) não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
- 15) destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;
- 16) não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social.

Atualmente, após a edição da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, houve modificação destes requisitos. A referida Lei estabeleceu requisitos distintos para as áreas de saúde, educação e assistência, ou seja, o conjunto de requisitos a serem atendidos dependerá da área de atuação da entidade. Deste modo, não se tem mais a uniformidade de requisitos para todas as entidades, as quais devem observar os requisitos específicos da sua área de atuação.

### 3 DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO

O direito adquirido encontra-se positivado no ordenamento jurídico brasileiro tanto em âmbito constitucional (artigo 5º, inciso XXXVI, Constituição Federal de 1988) quanto infraconstitucional (artigo 6º e § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil).

Na expressão de Pontes de Miranda<sup>41</sup>, direito adquirido é “irradiação de um fato jurídico. Não se incluem as expectativas e as faculdades, que são regidas pela lei nova, consoante Espínola. Por faculdades se definem, conforme Crome, os direitos gerais fundados sobre a lei”.

Por sua vez, César Fiúza<sup>42</sup>, de forma objetiva, afirma que “direito adquirido é aquele que já foi concedido mas ainda não foi concretizado, ainda não foi desfrutado pelo adquirente. É o direito conquistado, mas não usufruído”.

A noção de direito adquirido adotada pelo ordenamento jurídico seguiu a chamada Teoria de Gabba, segundo a qual:

é adquirido todo direito que seja consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo em que esse fato foi realizado, embora a ocasião de o fazer valer não se tenha apresentado antes do surgimento de uma lei nova sobre o mesmo.

Neste ponto específico, por ser bastante elucidativo, destaca-se o ensinamento constante da obra de Vittorio Cassone<sup>43</sup> acerca do direito adquirido:

[...]

Prossegue o Ministro Carlos Velloso, dizendo que o sistematizador da doutrina do direito adquirido, ainda no século XIX, foi, inegavelmente, Gabba, com sua Teoria *della retorattività delle leggi*, que veio a lume nos anos de 1891, 1897 e 1898, sendo dele o mérito de ter, por primeiro, definido, em termos científicos, o direito adquirido, ao assim conceituá-lo:

“a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo no qual o fato foi consumado, embora a ocasião de o fazer valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito; e que

b) nos termos da lei sob cujo império se entabulou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu”.

(destaque no original)

<sup>41</sup> MIRANDA, Pontes de. *apud* ESPÍNOLA. **Sistema do Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos. 1945, pág. 205.

<sup>42</sup> FIÚZA, César. **Direito Civil**: curso completo. 7ª Ed. – ver., atual. e apl. de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte, Editora Del Rey. 2003, pág. 78.

<sup>43</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2003, pág. 121/122.

José Afonso da Silva<sup>44</sup> esclarece que o direito adquirido é a transmutação do direito subjetivo, que, quando não exercitado, permanece apesar do advento de lei nova:

Para compreendermos um pouco melhor o que seja o *direito adquirido*, cumpre relembrar o que se disse acima sobre o *direito subjetivo*: é um direito exercitável segundo a vontade do titular e exigível na via jurisdicional quando seu exercício é obstado pelo sujeito obrigado à prestação correspondente. Se tal direito é exercido, foi devidamente prestado, tornou-se situação jurídica consumada (direito consumado, direito satisfeito, extinguiu-se a relação jurídica que o fundamentava). Por exemplo, quem tinha o direito de se casar de acordo com as regras de uma lei, e casou-se, seu direito foi exercido, consumou-se. A lei nova não tem o poder de desfazer a situação jurídica consumada. A lei nova não pode descasar o casado porque tenha estabelecido regras diferentes para o casamento. Se o direito subjetivo não foi exercido, vindo a lei nova, transforma-se em *direito adquirido*, porque era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular. Incorporou-se ao seu patrimônio, para ser exercido quando lhe convier.[...] Vale dizer – repetindo: o direito subjetivo vira direito adquirido quando lei nova vem alterar as bases normativas sob as quais foi constituído.

Em se tratando de direito adquirido, o pensamento da doutrina brasileira a respeito do assunto está bem representada na lição de Caio Mário da Silva Pereira<sup>45</sup>:

Direito adquirido, *in genere*, abrange os direitos que o seu titular ou alguém por ele possa exercer, como aqueles cujo cômico de exercício tenha termo pré-fixo ou condição preestabelecida, inalterável ao arbítrio de outrem. São os direitos definitivamente incorporados ao patrimônio do seu titular, sejam os já realizados, sejam os que simplesmente dependem de um prazo para seu exercício, sejam ainda os subordinados a uma condição inalterável ao arbítrio de outrem. A lei nova não pode atingi-los, sem retroatividade.

A função específica da garantia do direito adquirido é assegurar, no tempo, a manutenção dos efeitos jurídicos de normas modificadas ou suprimidas. Trata-se de garantia que se preocupa com os efeitos concretos da lei.

O direito adquirido não se destina a inibir a evolução da legislação, a modificar ou a revogar as leis preexistentes, mas a fazer perdurar os efeitos individuais e concretos da lei alterada ou suprimida mais vantajosa na nova ordem legal.

---

<sup>44</sup> SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à constituição**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. págs.133/137.

<sup>45</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Ed. Forense. 1961, v.1, pág. 12.

A garantia do direito adquirido não impede a aplicação geral e imediata da lei nova. Resguarda, no entanto, os indivíduos que titularizam uma situação jurídica vantajosa anterior da aplicação das novas disposições legais. Estes indivíduos seguem regidos pela regra alterada ou revogada, mais vantajosa, para certos e determinados efeitos, embora a norma nova seja desde logo aplicável aos demais indivíduos. Trata-se de uma garantia individual, que funciona como tal, pois tutela a situação subjetiva de um ou mais indivíduos determinados.

Trata-se de garantia que opera no plano dos efeitos jurídicos, no plano concreto das relações jurídicas, não no plano lógico abstrato das normas jurídicas. Não diz ordinariamente respeito à validade da alteração normativa, mas aos seus efeitos. Ao se alterar a norma abstrata, não se fere direito adquirido, menos ainda a norma de sua garantia, desde que a nova norma abstrata não recuse expressamente a garantia do direito adquirido a certo grupo de indivíduos que efetivamente o titularizem. O direito adquirido apenas manifesta o seu vigor e a imutabilidade no plano concreto face a alguma interferência inovadora do legislador. Este fato produz consequências que o intérprete, inclusive no Poder Legislativo, não pode desconsiderar.

Acerca do *direito adquirido*, o autor De Plácido e Silva<sup>46</sup> assim leciona:

Por essa forma, direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já é de sua propriedade, já constitui um bem, que deve ser juridicamente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

Mas, para que se considere direito adquirido é necessário que:

- a) sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;
- b) resultando de um fato idôneo, que o tenha produzido em face de lei vigente ao tempo, em que tal fato se realizou, embora não se tenha apresentado ensejo para fazê-lo valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido.

Cumpre, agora, realizar um estudo mais acurado da legislação pretérita à Constituição Federal de 1988, que disciplinava o direito à isenção das entidades de fins filantrópicos, a fim de verificar se existe a previsão de direito adquirido à isenção tributária.

---

<sup>46</sup> SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 12ª edição. São Paulo: Editora Forense. 1996, pág. 462.

Inicialmente, convém citar breve estudo realizado por Aécio Pereira Júnior<sup>47</sup> sobre a origem da exoneração tributária em benefício da assistência social. Segue transcrição:

#### 4.1 DA ORIGEM DA EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA VOLTADA À ASSISTÊNCIA SOCIAL

Na história da humanidade é relativamente recente o direito à assistência social, embora seu nascedouro preceda a preocupação estatal na sua proteção. Nos primórdios a assistência social dava-se apenas pelas pessoas naturais, puramente por conta de influências religiosas, notadamente da doutrina Cristã, que, posteriormente, espalhou-se pelo mundo.

Mais recentemente, sob influência das experiências humanitárias que grassaram pelo mundo, desenvolveu-se a concepção jurídica da assistência social pública que, segundo Wladimir Novaes Martinez, remonta a 1531 com a Lei dos Pobres espanhola e a Lei dos Pobres londrina de 1601.<sup>(24)</sup> Observe-se que a preocupação Estatal com a assistência social pública é muito anterior à noção de Previdência Social.

No plano jurídico nacional, a Lei n. 91, de 1935, foi a primeira a referir-se as entidades com o fim exclusivo de servir à coletividade, sem fins lucrativos, que poderiam ser declaradas de utilidade pública, um dos requisitos fundamentais para seu o reconhecimento.

De modo efetivo, a renúncia fiscal somente foi reconhecida com a Lei n. 3.577, de 1959, que isentou "entidades de fins filantrópicas", reconhecidas como de utilidade pública, das contribuições de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadorias e Pensões.

Percebe-se, portanto, que embora nítida a preocupação Estatal em se reconhecer às entidades desinteressadas o direito a exoneração tributária, esta ficava estipulada apenas na legislação infraconstitucional. Ao nível da estrutura normativa fundamental enfatizava-se apenas a necessária correlação entre a existência da fonte de custeio e as prestações de caráter social, conforme estatuído pela Emenda Constitucional n. 11, de 31 de março de 1965, que acrescentou o parágrafo ao artigo 157 da Constituição Federal de 1946. Preocupação, essa, que também é expressamente ressaltada no atual Texto Constitucional vigente, nos termos do artigo 195, §5º.

Havia, outrossim, previsão expressa na Constituição Federal de 1946 da exoneração tributária das instituições de educação e de assistência social apenas no tocante aos impostos,<sup>(25)</sup> não existindo, portanto, imunidade em relação às contribuições sociais.

Como a exoneração foi fixada somente na legislação infraconstitucional, inovando totalmente a matéria, o Decreto-lei n. 1.572, de 1972, revogou a Lei n. 3.577, de 1959, fulminando a isenção outrora reconhecida, ressaltando apenas a possibilidade de certas entidades permanecerem gozando do benefício fiscal.

---

<sup>47</sup> JÚNIOR, Aécio Pereira. **A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social**. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br> Acesso em: 30 de agosto de 2010.

Depois disso, a vigente Constituição Federal, rompendo definitivamente com todo o arcabouço jurídico anterior, acabou por determinar a responsabilidade pelo custeio da Seguridade Social a "toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,"e das contribuições previstas nos incisos I a III do artigo 195 do Texto Supremo, sem prejuízo de outras fontes residuais, desde que instituídas mediante lei complementar, inserindo no §7º do mesmo artigo a imunidade tributária às "entidades beneficentes de assistência social."

Merece destaque, ainda, no que se refere às fontes de custeio da Seguridade Social, a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que determinou a vinculação dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, "a", e II, ao pagamento exclusivo de benefícios do regime geral de previdência social.

A primeira lei a tratar do tema relativo à isenção das contribuições previdenciárias em benefício de entidade de fins filantrópicos foi a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, cujo artigo 1º previa que:

Art. 1º Ficam isentas da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as *entidades de fins filantrópicos* reconhecidas como de *utilidade pública*, cujos *membros de suas diretorias não percebam remuneração*. (grifo do autor)

Desde logo, percebe-se que a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, isentava da taxa de contribuição de previdência os Institutos e Caixas de Aposentadorias e Pensões as entidades que atendessem, cumulativamente, três requisitos: a) reconhecimento de entidade de fins filantrópicos; b) reconhecimento de utilidade pública; c) não remuneração dos membros de sua diretoria.

Com relação ao primeiro requisito, obtenção do título de entidade de fins filantrópicos, foi editado o Decreto nº 1.117, de 1º de junho de 1962, que regulamentou a Lei nº 3.577/59 acima mencionada, o qual prescreveu que:

Art. 1º Compete ao Conselho Nacional do Serviço Social, certificar a condição de entidade filantrópica para servir de prova no Instituto de Previdência a que estiver sujeita a Instituição beneficiária da isenção, prevista na Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959.

Parágrafo único. Cabe ao mesmo Conselho o julgamento dos títulos necessários à declaração de Utilidade Pública.

O referido Decreto nº 1.117, de 1º de junho de 1962, estabeleceu, no seu artigo 2º, os requisitos necessários para se caracterizar uma entidade como filantrópica:

Art. 2º São entidades filantrópicas, para efeitos deste decreto, as instituições que:

- a) destinarem a totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito das suas finalidades;
- b) que os diretores, sócios ou irmãos, não percebam remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios, sob qualquer título;
- c) que estejam registradas no Conselho Nacional do Serviço Social.

Por conseguinte, para certificar a condição de filantrópica das entidades interessadas em usufruir da isenção das contribuições previdenciárias, o Conselho Nacional do Serviço Social tinha que verificar o cumprimento dos três requisitos previstos no artigo 2º do Decreto nº 1.117, de 1962, acima transcritos.

Verificado que a entidade atendia as exigências do citado Decreto nº 1.117, de 1962, o Conselho Nacional do Serviço Social emitia um certificado para servir de prova junto ao Instituto de Previdência a que estivesse sujeita a instituição interessada na isenção. A função deste certificado é atender uma das condições para a concessão da isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias.

No passado, certificava-se que a entidade era filantrópica, e, hoje, certificava-se que a entidade é beneficente de assistência social. Outrossim, em ambos os casos, a qualificação atribuída pelo certificado constitui condição *sine qua non* da legislação para obtenção da isenção em questão.

Portanto, nos termos da legislação pretérita, a entidade que tivesse interesse em gozar da isenção das contribuições previdenciárias tinha que atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos: a) destinar a totalidade de suas rendas na prestação de serviços sociais de forma gratuita; b) possuir registro no Conselho Nacional do Serviço Social; c) possuir título de utilidade pública; d) não remunerar os membros de sua diretoria.

Este regramento perdurou até a edição do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, que revogou a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, e extinguiu a concessão de isenção da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões para as entidades de fins filantrópicos.

Assim, durante o período de setembro de 1977 até outubro de 1988, não existia a previsão de concessão de isenção das contribuições previdenciárias para entidades de fins filantrópicos. Contudo, os §§ 1º, 2º e 3º do artigo 1º do referido Decreto-lei estabeleceram situações em que algumas entidades não seriam atingidas pela revogação operada no *caput*. Deste modo, foi mantido o direito à isenção da cota patronal a um número restrito de entidades, desde que atendessem os requisitos expressos nos referidos parágrafos.

Foi com base no § 1º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, que se construiu a tese de direito adquirido à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias. Para melhor compreensão, segue transcrita a redação do artigo 1º e § 1º do citado Decreto-Lei:

Art. 1º Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência, devida aos Institutos e Caixas de Aposentadorias e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social – INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebam remuneração.

§ 1º A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

Sobre a tese do direito adquirido à isenção, cabe aqui transcrever a opinião de Sérgio Sumik<sup>48</sup>, que assim afirma:

Até pouco tempo atrás, subsistia uma tese sólida, amplamente utilizada e aceita, segundo a qual as entidades certificadas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) sob a égide da legislação pretérita, notadamente a Lei nº. 3.577/59 e o Decreto-Lei nº. 1.572/77, teriam direito adquirido à aludida certificação, razão pela qual não necessitariam demonstrar periodicamente o cabal cumprimento de todos os requisitos legais para tal.

A tese em comento, discutida no âmbito do STJ e do STF, sustentava-se no panorama traçado pelas normas jurídicas mencionadas. Com efeito, a Lei nº. 3.577/59, pioneiramente, assim dispunha:

Art. 1º. Ficam isentas de taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixa de Aposentadoria e Pensões a entidade de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração.

Art. 2º. As entidades beneficiadas pela isenção instituída pela presente lei ficam obrigadas a recolher aos Institutos, apenas, a parte

---

<sup>48</sup> SUMIK, Celso. **O direito adquirido das entidades filantrópicas à renovação do CEAS – Visão dos Tribunais**. Disponível em <http://www.terceirosetoremfoco.wordpress.com>. Acesso: 30.08.2010.

devida por seus empregados, sem prejuízo dos direitos aos mesmos conferidos pela legislação previdenciária.

Entretanto, alguns anos depois, no auge da Ditadura, foi promulgado o Decreto-Lei nº. 1.572/77, que revogou expressamente o inteiro teor da norma anterior, porém ressaltando no parágrafo primeiro de seu artigo primeiro a permanência no mundo jurídico da isenção às entidades que já tinham sido certificadas à época.

É de rigor destacar que, de acordo com este Decreto-Lei, apenas as entidades que tiveram seus direitos ressaltados no texto da norma revogadora da isenção permaneceram no gozo deste benefício fiscal, pois a partir da publicação do preceito normativo em voga, nenhuma outra entidade poderia conquistar a condição de isenta. Ficou então assim assegurado o direito adquirido destas entidades.

Por outro lado, não se pode descurar do que dispõe o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.572, de 1977:

Artigo 2º O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao dessa revogação.

Nota-se que o artigo 2º acima citado estabelece as hipóteses em que a isenção será automaticamente revogada, o que fragiliza a tese de direito adquirido à isenção/imunidade, com fundamento no § 1º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977.

A regra contida no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, exige que as entidades beneficiadas pelos §§ 1º, 2º e 3º do artigo 1º, do referido Decreto-Lei, mantenham a condição de entidades filantrópicas, bem como o reconhecimento de utilidade pública federal, caso contrário, perdem automaticamente o direito à isenção.

Na prática, a garantia do direito à isenção ficou sujeita à não ocorrência de condição resolutiva. A superveniência de um destes fatos acarretaria a revogação automática do benefício fiscal e faria nascer, para a entidade, a obrigação de efetuar o pagamento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao dessa revogação<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Eis a previsão do art. 68 do Decreto nº 83.081, de 24 de janeiro de 1979, quanto ao cancelamento da isenção:

Art. 68 - A entidade de fins filantrópicos que, nos termos da Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, estava isenta de contribuições para a previdência social em 1º de setembro de 1977, data do início da

Deste modo, nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, a não destinação da totalidade das rendas apuradas ao atendimento gratuito das suas finalidades implica na perda da condição de entidade filantrópica, que, por sua vez, acarreta a revogação automática da isenção anteriormente concedida em favor da entidade.

Portanto, se existe previsão legal de revogação automática na hipótese de descumprimento de quaisquer dos requisitos, não há que se falar em direito adquirido à isenção das contribuições previdenciárias.

Como exposto acima, o instituto do direito adquirido protege um determinado direito, já incorporado definitivamente ao patrimônio do seu titular, contra alterações posteriores da legislação. Para tanto, é necessário que o ordenamento jurídico, em um dado momento, segundo as regras então vigentes, tenha garantido a incorporação do direito ao patrimônio do seu titular, bem como tenha determinado a intangibilidade deste direito.

Com relação às entidades beneficentes, percebe-se que o direito à isenção/imunidade não foi resguardado pela cláusula da intangibilidade. Muito pelo contrário, a própria lei que o garantiu estabeleceu os casos em que seria revogado. Em nenhum momento, o direito à isenção/imunidade tornou-se um direito intocável, de forma a configurar direito adquirido das entidades que tiveram o benefício fiscal

---

vigência do Decreto-lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, continua gozando dessa isenção enquanto atender aos requisitos seguintes:

I - possuir título de reconhecimento, pelo Governo Federal, como de utilidade pública;  
II - possuir certificado de entidade de fins filantrópicos expedido pelo Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS) com validade por prazo indeterminado;  
III - não perceberem seus diretores, sócios ou irmãos remuneração, vantagem ou benefício pelo desempenho das respectivas funções;

IV - destinar a totalidade das suas rendas ao atendimento gratuito das suas finalidades;

§ 1º - A entidade que, beneficiada pela isenção deste artigo, não satisfazia em 1º de setembro de 1977 as condições dos itens I e II, mas requereu, até 30 de novembro de 1977, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal ou a renovação do certificado provisório do CNSS, ainda que com prazo de validade expirado, continuará a gozar da isenção até que a autoridade competente delibere sobre o requerimento.

§ 2º - A entidade cujo pedido de reconhecimento como de utilidade pública federal ou a de renovação do certificado CNSS tenha sido indeferido, ou que não o tenha apresentado dentro do prazo do § 1º, deixará de gozar da isenção a contar do mês seguinte ao da publicação do ato de indeferimento do pedido ou de 1º de dezembro de 1977.

§ 3º - A isenção de que trata este artigo não alcança as contribuições destinadas ao custeio das prestações por acidentes do trabalho e do salário-maternidade.

§ 4º - O IAPAS verificará, periodicamente, se a entidade continua a satisfazer os requisitos enumerados neste artigo, ficando a isenção automaticamente revogada a partir do mês seguinte àquele em que qualquer deles deixar de ser satisfeito.

deferido anteriormente á edição do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um novo regime jurídico tributário para o Brasil, rompendo com o sistema que vigorava no passado. Com o propósito de apagar as imperfeições ocorridas no passado e recomeçar um sistema transparente, o constituinte decidiu revogar todos os incentivos fiscais de natureza setorial que foram outorgados anteriores à promulgação da Constituição Federal.

Neste passo, o artigo 41, §§ 1º e 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT prescreveu, de forma peremptória, que:

Artigo 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

Nos termos do referido dispositivo constitucional, a regra é que, após dois anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, todos os incentivos fiscais estariam revogados.

Por sua vez, a Constituição excepcionou duas hipóteses em que não ocorreria a revogação do incentivo fiscal, a saber: a) quando houvesse a edição de lei, dentro do prazo de dois anos, confirmando o incentivo fiscal; b) quando o incentivo fiscal tivesse sido concedido sob condição e com prazo certo.

Pois bem, dentre estes incentivos fiscais de natureza setorial, encontravam-se as isenção concedidas às entidades filantrópicas com base na Lei nº 3.577, de 1959, e no Decreto-Lei nº 1.572, de 1977.

Assim, com vistas a garantir a aplicação da regra prevista no § 2º do artigo 41 do ADCT, a Lei nº 8.212, de 1991, consignou que:

Artigo 55. [...]

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

Portanto, a regra do § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, somente assegura o direito adquirido daquelas entidades filantrópicas que tivessem obtido a isenção por prazo certo e sob condição. Destacam-se os ensinamentos de De Plácido e Silva:

O direito adquirido tira sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando seu exercício dependa de um termo prefixo ou de uma condição preestabelecida inalterável ao arbítrio de outrem. Por isso sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem.<sup>50</sup>

O referido dispositivo não protege as entidades que obtiveram a isenção por prazo indeterminado, até porque não tinham como possuir direito adquirido, já que a manutenção da isenção, após o advento do Decreto-Lei nº 1.572, de 1977, estava condicionada ao efetivo cumprimento dos requisitos legais.

Assim, conjugando o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal com o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, todas as entidades beneficentes que pretendessem gozar da isenção das contribuições para a seguridade social deveriam efetuar o requerimento no órgão competente e demonstrar o cumprimento dos requisitos legais estabelecidos, salvo aquelas que tivessem obtido a isenção por prazo certo.

Nota-se, portanto, que o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, não assegurou indistintamente direito adquirido a todas as entidades que obtiveram a isenção em período anterior à Constituição Federal. Outrossim, diante do novo regime jurídico constitucional posto, não é dado a uma lei garantir que determinada pessoa ou situação continue sendo disciplinada pelo regime legal anterior.

Portanto, como a própria Constituição Federal excepcionou os incentivos fiscais concedidos sob condição e com prazo certo da revogação constitucional automática, o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 nada mais fez do que preservar este direito assegurado pelo § 2º do artigo 41 do ADCT da CF/88.

---

<sup>50</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 8ª ed. São Paulo: Ed. Forense. 1984, pág.77.

Em sentido contrário, tem-se a opinião de Misabel Derzi<sup>51</sup>, que diz:

Pode-se dizer que as leis vêm preservando, por mais de quarenta anos, os direitos adquiridos das entidades de fins filantrópicos. É que segurança jurídica e a proteção da confiança, como valores elementares do Estado Democrático de Direito, somente podem ser asseguradas se forem estendidas à totalidade das fontes de formação do direito, quer aos atos do Poder Legislativo e às decisões do Poder Judiciário, quer àquelas do Poder Executivo.

Com relação a este tema, o Superior Tribunal de Justiça, em alguns julgados<sup>52</sup>, interpretou o disposto no § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de garantir a determinadas entidades o direito adquirido à isenção das contribuições para a seguridade social.

Naquela ocasião, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a legislação ordinária, em todas as vezes que alterou os requisitos para a fruição da imunidade, sempre ressalvou o direito adquirido daquelas entidades que já eram imunes por preencherem os pressupostos exigidos pela lei revogada. Assim, em razão do direito adquirido, as entidades teriam o direito à manutenção da imunidade enquanto continuarem preenchendo os requisitos constantes da legislação vigente à época da sua obtenção.

Contudo, ao evoluir no estudo da matéria, o Superior Tribunal de Justiça, a partir do julgamento do MS nº 11.394/DF<sup>53</sup>, promoveu uma correção de rumo e fixou entendimento de que não existe direito adquirido à isenção tributária para as entidades beneficentes de assistência social. Pela sua importância, segue transcrição da ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. INSTITUIÇÃO PORTADORA DE CERTIFICADO PROVISÓRIO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS À ÉPOCA DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO-LEI 1.572/77. DIREITO ADQUIRIDO À MANUTENÇÃO DE REGIME JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DA NOVEL LEGISLAÇÃO. NECESSIDADE. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. INEXISTÊNCIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

<sup>51</sup> COELHO, Sasha Calmon; DERZI, Misabel; THERODO Jr., Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, pág. 376.

<sup>52</sup> MS nº 10.091/DF, DJ 20.06.2005; MS nº 10.100/DF, DJ 28.03.2005; MS nº 8.859/DF, DJ 01.07.2004; MS nº 9.152/DF, DJ 17.05.2004.

<sup>53</sup> MS nº 11.394/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, STJ - 1ª Seção, DJ 02.04.2007, pág. 208.

1. A declaração de intributabilidade pertinente a relações jurídicas que se sucedem no tempo não ostenta o caráter de imutabilidade e de normatividade de forma a abranger eventos futuros (RTJ 106/1189).
2. A assertiva opera-se *pro et contra* o contribuinte, por isso que, se por um lado não há direito adquirido a regime jurídico tributário, por outro a declaração de que indevida a exação fiscal em determinado exercício, não se reveste do manto da coisa julgada em relação aos posteriores (*ratio essendi* da Súmula 239, do CPC).
3. A obtenção do certificado de entidade beneficente, posto ostentarem os estatutos finalidades filantrópicas na forma do Decreto-Lei 1.572/77, não exonera a pessoa jurídica, findo o prazo da isenção, da satisfação dos requisitos da *lege superveniens, in casu*, a Lei 8.212/91, no seu artigo 55, no afã de persistir no gozo do benefício fiscal, exatamente por força da não imutabilidade do regime fiscal.
4. Deveras, apreciando a questão do cognominado CEBAS, decidiu o Eg. STF que "sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91" (RE-AgR 428815/AM, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, publicado no DJ de 24.06.2005).
5. O mandado de segurança é servil à comprovação desses requisitos, restando inviável extingui-lo em razão da oposição da entidade fiscal ou da necessidade de análise da documentação acostada, porquanto nenhuma dessas circunstâncias retira a liquidez e certeza do direito. Na primeira hipótese, porque a complexidade jurídica da causa não desqualifica a incontestabilidade do direito in foco, mercê de a entidade, nas informações, ter o dever de provar as objeções ao pedido formulado no writ. Na segunda hipótese, porque a documentação acostada pelo impetrante representa a denominada prova pré-constituída exigível para o *mandamus*.
6. É cediço que, para obter o favor fiscal (isenção da quota patronal da contribuição previdenciária), a entidade beneficente de assistência social carece comprovar, entre outros requisitos cumulativos, ser portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos (artigo 55, inciso II, da Lei 8.212/91).
7. A concessão do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, pelo Conselho Nacional de Assistência Social, ex vi dos artigos 9º e 18, IV, da Lei 8.742/93 (LOAS) c/c o artigo 3º, do Decreto 2536/98, reclama a demonstração cumulativa: (a) de estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado; (b) de estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal; (c) de estar previamente registrada no CNAS; (d) da aplicação de suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; (e) da aplicação das subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas; (f) da aplicação anual, em gratuidade, de pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída; (g) da não distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto; (h) da não percepção, por seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente, de

remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; (h) da destinação, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, do eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública; (i) da não constituição de patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social; (j) de ser declarada de utilidade pública federal.

8. *In casu*, a autoridade impetrada indeferiu o CEBAS, sob o fundamento de que a entidade, dita beneficente, teria deixado de demonstrar a aplicação anual, em gratuidade, de pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares (artigo 3º, VI, do Decreto 2.536/98).

9. Deveras, não obstante a vastidão de documentos e contas apresentadas pela impetrante, não se vislumbra o direito líquido e certo alegado, em virtude da imprescindibilidade de produção de prova pericial contábil a fim de demonstrar o cumprimento da exigência de aplicação de percentual mínimo em gratuidade, ex vi dos Decretos 752/93 e 2.536/98, o que revela a inadequação da via eleita, ressaltando-se o direito do impetrante discutir a *quaestio* em demanda de cognição exauriente.

10. Mandado de segurança denegado.

Neste ponto, a tese que prevaleceu é a de que não há direito adquirido ao regime tributário previsto na Lei nº 3.577, de 1959, e no seu Decreto regulamentador, pois, do contrário, estar-se-ia admitido direito adquirido à manutenção de regime jurídico, o que, segundo entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, não é possível<sup>54</sup>.

Além do mais, a obtenção do certificado de entidade beneficente condiciona-se ao atendimento das exigências mencionadas no artigo 195, § 7º, da Constituição, sem qualquer ofensa aos arts. 146, II, da Constituição da República, conforme já externado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>55</sup>. Assim sendo, as entidades devem se submeter às sucessivas inovações legais relativas aos requisitos para o gozo da isenção das contribuições para a seguridade social, inclusive àquelas inovações supervenientes à sua instituição.

Em que pese toda a discussão ocorrida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, recentemente, editou a Súmula nº 352, com o seguinte enunciado:

Súmula: 352

<sup>54</sup> MS nº 9.803/DF, DJ 23.,05.2005; MS nº 10.034/DF, DJ 27.08.2007; MS nº 9.229/DF, DJ 17.12.2007; AgRg no MS nº 10.596/DF, DJe 28.10.2008.

<sup>55</sup> AgRg no RE 428.815/AM, STF – 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publicado no DJ 24.06.2005.

A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.

A evolução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi bem delineado por Celso Sumik<sup>56</sup>, que escreveu:

## 2. Entendimento do STJ

Inevitavelmente, o direito adquirido destas entidades ao CEAS foi duramente questionado na via judicial, provocando decisões contraditórias. O C. STJ inicialmente considerou a pertinência da matéria discutida, porém se manifestado de forma a elucidar que:

- a. As entidades que obtiveram o CEAS antes do Decreto-Lei de 1971, mesmo cumprindo os requisitos da legislação pretérita, teriam necessariamente que continuar apresentando junto ao CNAS sucessivos pedidos de renovação do certificado;
- b. A almejada declaração do direito adquirido somente seria concedida desde que houvesse prévio indeferimento do pedido de certificado pelo Ministro da Previdência Social, ato ensejador de impetração de Mandado de Segurança – em outras palavras, seria necessário primeiramente a negativa administrativa de concessão da certificação para então interpor-se a medida judicial cabível.

Recentemente, a Primeira Seção do STJ, órgão competente para julgar a questão em razão da matéria em testilha, sofreu significativa alteração em sua composição, o que repercutiu negativamente no entendimento da tese discutida.

Dois dos principais defensores da tese em voga, os Ministros Francisco Peçanha Martins e Franciulli Neto deixaram a Seção, sendo substituídos pelos Ministros Antônio Herman de Vasconcellos Benjamin e Humberto Eustáquio Soares Martins. Outrossim, a referida tese nunca foi unânime no âmbito da Primeira Seção, tendo como principal opositor o Ministro José Delgado.

Mais recentemente ainda, foi aprovada a Súmula nº. 352, que pacifica no âmbito do STJ a questão de forma negativa, nos seguintes termos:

“A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas – não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes”

Desta feita, uma vez sumulada a questão, o STJ deverá se pronunciar sempre de forma negativa em relação à tese em comento. Todavia, como a questão ainda não foi pacificada pelo STF, a tese ainda é defensável.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão e afastou a tese de direito adquirido à isenção, ocasião em que afirmou que as entidades beneficentes de assistência social, para gozarem da imunidade de que trata o § 7º do artigo 195 da Constituição, devem cumprir periodicamente as exigências estabelecidas em lei, conforme se percebe no julgamento do AgRg no RE nº 428.815/AM<sup>57</sup>:

<sup>56</sup> SUMIK, Celso. **O direito adquirido das entidades filantrópicas à renovação do CEAS – Visão dos Tribunais**. Disponível em <http://www.terceirosetoremfoco.wordpress.com>. Acesso: 30.08.2010.

<sup>57</sup> AgRg no RE 428.815/AM, STF – 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, publicado no DJ 24.06.2005.

EMENTA: I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune". II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a jurisprudência do Supremo Tribunal é firme no sentido de que não existe direito adquirido a regime jurídico tributário, o que torna inconcebível a tese de que o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, garante direito adquirido à isenção a todas as entidades beneficentes que gozassem da isenção em data anterior à Constituição Federal de 1988.

Deste modo, é evidente que o § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212/91 visou a preservar os direitos adquiridos derivados da norma constitucional constante do § 2º do artigo 41 do ADCT da CF/88, não tendo qualquer relação com os incentivos fiscais concedidos por prazo indeterminado antes da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Assim, diante do que foi exposto acima, restou demonstrado neste trabalho que as entidades beneficentes de assistência social não têm direito adquirido à imunidade das contribuições sociais, devendo cumprir os requisitos estabelecidos na legislação atual.

## CONCLUSÃO

A regra do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, que isenta as entidades beneficentes de assistência social do pagamento das contribuições para a seguridade social, exige uma lei para produzir os efeitos desejados.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ, já teve a oportunidade de declarar a mora do Congresso Nacional quanto à necessidade de regulamentação do referido dispositivo.

Por sua vez, o Congresso Nacional declarou oficialmente que já promoveu a regulamentação do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, mediante a aprovação da Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre o Plano de Custeio da Seguridade Social.

Além do mais, defender a exigência de lei complementar onde a própria Constituição não o fez equivale a uma tentativa de promover sua alteração, sem a observância do processo legislativo constitucional preestabelecido.

O benefício fiscal em questão, embora a Constituição utilize a expressão “isenção”, possui natureza jurídica de imunidade tributária. Mesmo sendo caracterizada como uma imunidade, a Constituição condicionou sua fruição ao atendimento das exigências estabelecidas em lei. Embora os doutrinadores defendam a tese de que a imunidade tributária é absoluta, a Constituição tem a autoridade de estabelecer uma imunidade tributária condicionada e esse comando não pode ser afastado por simples interpretações jurídicas.

Assim, é imperioso concluir que a regra do § 7º do artigo 195 da Constituição trata, na prática, de uma imunidade tributária, contudo, condicionada às exigências estabelecidas por lei ordinária, que, no caso, são as exigências previstas no artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

De outra banda, não é qualquer entidade filantrópica ou sem fins lucrativos que pode gozar da referida imunidade tributária. A Constituição Federal deixa claro que apenas as entidades beneficentes de assistência social são as beneficiárias da norma. Neste ponto, o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, acabou por alargar o

alcance do dispositivo da constituição e incluiu as entidades beneficentes que também atuam na área de saúde e educação.

Em razão do referido dispositivo, a expressão entidade beneficente de assistência social passou a ser uma definição apenas para efeitos tributários, haja vista que entidade de assistência social estrito senso não realiza atividades na área de saúde e educação, mas tão-somente na área de assistência social.

Deste modo, os hospitais e as universidades foram beneficiados pela ampliação conferida pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Entretanto, é evidente que estas instituições não são entidades de assistência social, pois, além de atuarem para a consecução de outras políticas públicas (saúde e educação), não tem suas atividades voltadas para o público alvo da assistência social, que são as pessoas em condições de vulnerabilidade socioeconômicas.

De toda sorte, mesmo não sendo de assistência social, as entidades que atuam na área de saúde e educação enquadram-se no conceito de entidade beneficente de assistência social apenas para efeitos tributários.

O presente estudo deixa claro, também, a inexistência de direito adquirido à isenção/imunidade, diante da inexistência de direito adquirido a um determinado regime jurídico.

As entidades beneficentes de assistência social que pretendem ou desejam usufruir do direito à imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal devem se submeter às regras do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, tenham elas ou não obtido a isenção em período anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988. Do contrário, ao garantir direito adquirido à isenção, comete-se a irresponsabilidade de conceder um benefício a quem não tem mais direito, desonerando a entidade de contribuir com o Estado na execução das políticas públicas. Além do mais, promove uma verdadeira afronta ao princípio da isonomia, onde entidades iguais são tratadas de forma diferenciada, ou seja, cria-se a seguinte situação: para gozarem do mesmo benefício fiscal e realizarem o mesmo serviço, devem atender requisitos diferenciados, uns mais brandos do que os outros.

Por fim, de forma didática, as conclusões do presente estudo são:

- a) o § 7º do artigo 195 da Constituição veicula uma regra de imunidade condicionada;
- b) a regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição exige apenas a edição de lei ordinária;
- c) a regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição já foi realizada pelo artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme posição do Supremo Tribunal Federal e do Congresso Nacional;
- d) os contribuintes beneficiários da norma são apenas as entidades beneficentes que atuem nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, e não qualquer entidade filantrópica;
- e) a regra do § 1º do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, não garante direito adquirido a todas as entidades, mas tão-somente àquelas que gozavam da isenção por prazo certo, de forma a dar eficácia ao disposto no § 2º do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- f) o reconhecimento de direito adquirido às entidades beneficentes de forma errônea pelo Superior Tribunal de Justiça fere o princípio da isonomia, bem como afronta posição consolidada pelo Supremo Tribunal Federal de que inexistente direito adquirido a determinado regime jurídico.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

ÁVILA, Alexandre Rossao da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

BRAGA, Leopoldo. **Do Conceito Jurídico de Instituições de Educação e de Assistência Social**. Rio de Janeiro, 1960.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorino. **Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

CESARINO JÚNIOR, Antônio Ferreira. **Direito Social Brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva: 1970.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. THEODORO, Humberto Jr.. **Direito Tributário Contemporâneo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves e CORREIA, Érica Paula Barcha. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmom Navarro. **Direito Tributário Aplicado**. 1ª Edição – Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1997.

LEITE, Celso Barroso. **A Proteção Social no Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Editora LTr, 1978.

\_\_\_\_\_. **Filantropia e Contribuição social**. São Paulo: Editora LTr, 1998.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **A seguridade social na Constituição Federal**. 2ª ed. São Paulo: Editora LTr, 1992.

\_\_\_\_\_. **Princípios de Direito Previdenciário**. 4ª ed. São Paulo: Editora LTr, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coor). **Curso de Direito Tributário**. 9ª edição rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. (coor). **Curso de Direito Tributário**, Coordenador, Editora Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. Colaborador Rogério Gandra Martins. 6ª ed. atualizada e aumentada. São Paulo: Editora Saraiva: 2007

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 7ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRANDA, Pontes de. *apud* ESPÍNOLA. **Sistema do Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos. 1945.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

PRADO, Roberto Barretto. **Tendências do Direito do Trabalho Contemporâneo**, Vol. 03. São Paulo: LTr, 1980.

RUPRECHT, Alfredo J.. **Direito da Seguridade Social**; revisão técnica Wladimir Novaes Martinez. São Paulo: Editora LTr, 1996.

SANTOS, Leandro Luís Camargo dos. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 1ª ed. São Paulo: Editora LTr, 2004.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coor). **Curso de Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2008.

SPOSATI, Aldaíza de Oliveira; BONETTI, Dilsea Adeodata; YAZBEK, Maria Carmelita; FALCÃO, Maria do Carmo B. de Carvalho. **A Assistência Social na trajetória das políticas sociais brasileiras**. São Paulo: Editora Cortez, 1985.

SPOSATI, Aldaíza e FALCÃO, Maria do Carmo. **A Assistência Social Brasileira: Descentralização e Municipalização**. São Paulo: Editora Educ, 1990.

## ANEXO

1) Min. MOREIRA ALVES (Relator) – Voto datado de 06.02.1991:

[...] 2. Sucede, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do artigo 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse ser exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou a expectativa de, se vierem a atender **as exigências a ser estabelecidas em lei**, verão nascer, para si, o direito em causa. O que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas, depende, ainda, das **exigências fixadas pela lei ordinária**, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º: ...

[...] Se já existe o direito constitucionalmente outorgado, essa entidade já tem esse direito, não há dúvida. Quer dizer, não pode vir **a lei** a exigir um requisito que ela não possa preencher, como, por exemplo, o de ser ela uma entidade fechada e **a lei** só concede a entidades abertas. Então estamos admitindo que **a lei** posterior possa vir retirar um direito que já reconhecemos em abstrato para ela. O que mostra, obviamente, que não é caso de mandado de injunção. Estamos permitindo que **a lei ordinária** possa restringir a Constituição.

[...] Não há dúvida de que ainda não foi editada **a lei** a que alude o § 7º do artigo 195 da Constituição, consignando as informações apenas a existência de projetos de lei que dizem respeito a essa matéria especificamente, ou que dela cuidam entre outras normas relativas à seguridade social.

**Por isso, e tendo em vista o disposto no artigo 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, está caracterizada a mora inconstitucional do Congresso**

2) Min. MARCO AURÉLIO – Voto datado de 06.02.1991:

[...] E a partir do momento em que **concluimos que a eficácia do § 7º do artigo 195, quanto à isenção nele contemplada, de uma legislação ordinária**, é preciso que se dê alcance à previsão relativa ao mandado de injunção.

Com isso, concluo pelo acolhimento do pedido e estabeleço os requisitos que poderão vir a ser substituídos por uma outra **legislação específica, tomando de empréstimo** o que se contém no CTN quanto à imunidade relativa aos tributos e que beneficia as entidades mencionadas no § 7º do artigo 195 da Carta.

3) Min. CARLOS VELLOSO – Voto datado de 06.02.1991:

[...] Sr. Presidente, com a vênua do Ministro Relator, penso que a disposição inscrita no § 7º do art. 195 difere daquela inscrita no § 9º do art. 42 da Constituição Federal.

No § 9º do art. 42 há como que uma delegação do constituinte **ao legislador ordinário**; já no § 7º do art. 195, estabelece-se que, atendidas as exigências inscritas **na lei**, as entidades beneficentes de assistência social gozam de isenção

da contribuição para a seguridade social.

O direito está concedido desde que atendidas as condições e os requisitos inscritos **em lei**.

4) Min. CELSO DE MELLO – Voto datado de 06.02.1991:

[...] A norma consubstanciada no art. 195, § 7º, da Constituição, instituiu, claramente, em favor das entidades beneficentes de assistência social, uma situação subjetiva de vantagem no plano jurídico.

Reconheceu-lhes, de modo efetivo e indisputável, direito público subjetivo à imunidade, em face das contribuições para a seguridade social, uma vez atendidas as exigências estabelecidas **em lei, que constitui, na espécie, o instrumento jurídico-normativo de concretização da vontade do legislador constituinte.**

5) Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – Voto datado de 06.02.1991:

[...] Agora, outra coisa, a meu ver, está no art. 195, § 7º, e o Ministro Celso de Mello, usando das categorias teóricas da elaboração de Canotilho, o demonstrou com absoluta precisão: é óbvio que, também nele se deixou ao legislador certa liberdade decisória. Mas não a liberdade para conceder ou não, eventualmente, um direito, segundo a livre valoração do legislador. O que se demandou do legislador foi a concretização de **requisitos legais** adequados ao propósito da norma constitucional de tornar imune da contribuição previdenciária o que seja entidade beneficente, segundo conceito adequado a essa regra de imunidade e às inspirações.

6) Min. CÉLIO BORJA – Voto datado de 06.02.1991:

[...] Mostrou bem o Ministro CELSO DE MELLO, com base em categorias teóricas muito recentes, do Professor Canotilho, que não tem aí o **legislador ordinário** uma discricção absoluta para modificar o conceito dado pelo constituinte. Daí decorre uma conseqüência de ordem prática: se o legislador, porventura, desnatura o conceito de entidade de assistência social, nasce para o prejudicado o direito à proteção judicial. Caso contrário, não.

6.1) Min. CÉLIO BORJA – Voto datado de 02.08.1991:

[...] Abstratamente, o sujeito da imunidade é conhecido, e a identidade dos sujeitos possíveis é verificável pelo aplicador da norma que a concede.

Para fruí-la, contudo, esses sujeitos que o constituinte definiu, **atenderão “às exigências estabelecidas em lei.”** Isto quer dizer que **o legislador ordinário** pode acautelar o reconhecimento por ato declaratório não constitutivo da imunidade, exigindo a satisfação de certos requisitos que visam à identificação do sujeito da imunidade, quase-imunidade o isenção, ao tipo da norma constitucional.

[...] Entendendo, como procurei demonstrar, que a associação civil requerente, é

titular do direito à imunidade, quase-imunidade ou isenção constitucional da contribuição previdenciária que, como empregadora, lhe toca, vê-se, contudo, impossibilitada de fruí-la porque **o legislador ordinário** não dispôs, até aqui, sobre as EXIGÊNCIAS que terá de atender para demonstrar que é entidade BENEFICENTE de assistência social (art. 195, § 7º, Const.).

7) Min. OCTÁVIO GALLOTTI – Voto datado de 06.02.1991:

[...] Este, Sr. Presidente, é também o caso dos autos. Parece havê-lo demonstrado o eminente Ministro Relator. Pondera o eminente Ministro Célio Borja, que **a lei ordinária** não poderá vir a desnaturar o conceito de entidade beneficente de assistência social. Poderá, entretanto, estabelecer requisitos e distinguir entre aquelas que devam, ou não, ser enquadradas na imunidade.

8) Min. SYDNEY SANCHES – Voto datado de 06.02.1991:

[...] Na verdade, a Constituição remeteu **à lei** a criação do próprio direito, segundo as exigências que fizer.

Aliás, o que **a lei** não pode fazer é conferir imunidade a qualquer entidade de assistência social, sem fazer qualquer exigências.

Enquanto não o fizer, não há direito da autora, cujo exercício dependa de regulamentação.

Até porque **a lei** poderá estabelecer exigências que ela não atende.

9) Min. ALDIR PASSARINHO – Voto datado de 06.02.1991:

[...] A própria caracterização, portanto, da pessoa que deve exercer esse direito ainda está indefinida, precisando **de lei** que a regule. Parece que assim, sem que **a lei** estabeleça exatamente as características básicas que devem ser atendidas por aquelas entidades de assistência social para que possa obter esse benefício, não podemos admitir, de pronto, sua legitimidade “ad causam”, se essa própria caracterização da pessoa jurídica que exercerá esse direito não está definida.

10) Min. NÉRI DA SILVEIRA (Presidente) – Voto datado de 6.02.1991:

[...] A meu ver, não há, aqui, espaço a mandado de injunção. **A lei**, de que cuida o § 7º do art. 195 referido, é que disporá a respeito dos requisitos que devam preencher as entidades beneficentes de assistência social, em ordem a poderem gozar desse direito que se prevê na Constituição. Assim sendo, não há, ainda, um direito assegurado na Constituição, cujo exercício dependa de regulamentação. Há necessidade **de lei** que defina quais os requisitos que devem ter certas entidades beneficentes de assistência social, a fim de gozar desse benefício consignado § 7º do art. 195, da Constituição Federal.

(Todos os destaques são nossos)