

IMUNIDADES EM TEMPOS DE CRISE FISCAL

TAX IMMUNITIES IN TIMES OF FISCAL CRISIS

Pedro Vasconcelos

Especialista em Direito Público pela
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC/MG
Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade
Católica de Minas Gerais - PUC/MG
Juiz de Direito Substituto do Tribunal de
Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - TJDFT
central.pov@gmail.com

RESUMO

Diante da atual crise fiscal, passou-se a discutir no Congresso Nacional se a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social deveria ser suprimida com a finalidade de aumentar a arrecadação estatal e sanear o combalido e deficitário orçamento público. O objetivo do presente artigo é analisar se a imunidade tributária do chamado “terceiro setor” – prevista no art. 195, § 7º, da Constituição – é justificável sob uma ótica jurídico-econômica. O estudo, do tipo descritivo-analítico, é realizado por meio de pesquisa documental, à luz da doutrina, da jurisprudência e de dados produzidos por entidades públicas e privadas. Ao final, conclui-se pela necessidade de manutenção da imunidade conferida ao terceiro setor.

» PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. TERCEIRO SETOR. ORÇAMENTO PÚBLICO.

ABSTRACT

In the face of the current fiscal crisis, the National Congress began to discuss whether tax immunity of social welfare organizations should be repealed in order to increase state revenues and to remedy the public budget. The purpose of this article is to analyze if the tax immunity of the so-called “third sector” – mentioned in article 195, § 7, of the Constitution – is justifiable from a legal-economic point of view. The subject is examined according to doctrine, case law and data produced by public and private entities. Finally, we conclude that the immunity must be maintained.

» KEYWORDS: TAX LAW. TAX IMMUNITIES. THIRD SECTOR. PUBLIC BUDGET.

Artigo recebido em 9/9/2019 e aprovado em 4/12/2019.

INTRODUÇÃO

No ano de 1985, foi publicada a obra “O amor nos tempos de cólera”, do autor colombiano Gabriel García Márquez. O livro narra a estória de Florentino Ariza, um poeta e telégrafo que conhece e se apaixona por Fermina Daza ao entregar correspondências para seu pai, Lorenzo Daza.

O relato se passa entre os séculos XIX e XX. Durante mais de cinquenta anos, Florentino tenta conquistar Fermina – à revelia do pai desta, que repudiava a paixão da filha por um telégrafo sem grandes ambições. Nesse período, Fermina casa-se com Juvenal Urbino, médico renomado e combatente da epidemia de cólera que aterrorizava a população daquela época.

A cólera acometia principalmente os miseráveis que não tinham condições dignas de vida e era arrostada justamente pelo médico que teimava em pôr fim aos planos de Florentino. No livro, a cólera é uma metáfora que denuncia o ódio e as barreiras sociais então existentes, representadas pelo repúdio de Lorenzo a Florentino e pela escolha do abastado Juvenal para se casar com a jovem.

Passados mais de trinta anos desde a primeira publicação do livro, a realidade brasileira se encontra diante de um paralelo com a obra do colombiano. As imunidades tributárias e suas nobres finalidades enfrentam as mazelas de uma crise fiscal que, a pretexto de ser debelada, pode resultar na supressão de mecanismos de justiça distributiva. Com efeito, o Congresso Nacional tem discutido a extinção da imunidade de contribuições para a seguridade social como forma de reduzir o déficit fiscal – tanto na PEC 6/2019, recentemente aprovada, quanto na PEC 133/2019, em curso no Senado Federal.

À luz de tais debates, convém detalhar: (i) o que é o terceiro setor e qual é a sua importância para o desenvolvimento de atividades de assistência social, de saúde e de educação; (ii) a qual imunidade se referem os parlamentares e quais são os seus contornos jurídicos; e (iii) qual é o impacto orçamentário dessa imunidade e o retorno que ela proporciona.

Neste artigo, portanto, pretende-se analisar a imunidade de contribuições para a seguridade social, que beneficia o chamado “terceiro setor”, de forma a propiciar a formação de um juízo crítico sobre a razoabilidade de sua manutenção em termos financeiros e também sob a ótica dos direitos sociais.

Para tanto, realiza-se estudo do tipo descritivo e analítico, lastreado em pesquisa documental, especialmente na doutrina, na jurisprudência e em dados produzidos por entidades públicas e privadas.

1 DESENVOLVIMENTO

A arrecadação federal dos últimos 20 (vinte) anos vem apresentando seguidos recordes, apesar da queda verificada entre 2014 e 2017. No ano de 2018, contudo, a curva de arrecadação mudou de trajetória e voltou à tendência de alta (BRASIL, 2019c).

Tabela 1 – Arrecadação das Receitas Administradas pela Receita Federal

	2014	2015	2016	2017	2018
RESULTADO (bilhões de R\$)	1.480	1.411	1.377	1.373	1.420

Fonte: Receita Federal (2019)

De acordo com os dados do Tesouro Nacional, porém, o resultado primário do Governo Central – composto por Tesouro Nacional, Previdência Social e Banco Central – ostenta seguidos déficits desde o ano de 2014 (BRASIL, 2019d).

Tabela 2 – Resultado Primário do Governo Central

	2014	2015	2016	2017	2018
RESULTADO PRIMÁRIO (bilhões de R\$)	- 20,47	- 116,65	- 159,47	- 118,44	- 116,16

Fonte: Tesouro Nacional (2019)

Considerados apenas os resultados da seguridade social, o déficit é igualmente alarmante e reforça a necessidade de reajuste das contas públicas (BRASIL, 2018a), seja por meio de reformas constitucionais, como a da previdência, seja por meio de alterações infraconstitucionais, como a promovida pela recente Lei. 13.846/2019, que instituiu mecanismos de combate a fraudes na concessão de benefícios previdenciários – mitigando, assim, o déficit do sistema de seguridade social.

Tabela 3 – Receitas e Despesas da Seguridade Social

	2014	2015	2016	2017	2018
RESULTADO (antes da DRU) (bilhões de R\$)	- 117,73	- 150,58	- 239,41	- 278,09	- 280,64

Fonte: Tesouro Nacional (2019)

No entanto, durante a tramitação da Proposta de Emenda à Constituição – PEC 287/2016, no governo do ex-presidente Michel Temer, o relator da matéria na Câmara dos Deputados, deputado Arthur de Oliveira Maia da Silva, chegou a defender o fim da imunidade tributária das entidades filantrópicas como meio de alavancar o financiamento da previdência (BRANCO, 2017).

Recentemente, o deputado Samuel Moreira da Silva Júnior, relator da PEC 6/2019, já aprovada na Câmara dos Deputados, também cogitou a revisão da imunidade concedida às instituições filantrópicas, em especial às de ensino (TOMAZELLI, 2019).

1.1 O TERCEIRO SETOR

A partir de uma perspectiva sociológica, o terceiro setor é o termo empregado para definir todas as iniciativas privadas de utilidade pública e sem fins lucrativos. Não se confunde com o primeiro setor, representado pelo Estado, nem com o segundo setor, concernente ao mercado.

O terceiro setor é composto, principalmente, mas não exclusivamente, por Organizações da Sociedade Civil – OSCs, entidades que, segundo a classificação da Organização das Nações Unidas – ONU (IPEA, 2018), atendem aos seguintes requisitos: (i) são privadas, ou seja, não são vinculadas ao Estado; (ii) não possuem finalidade lucrativa – não há distribuição de lucros; (iii) são dotadas de personalidade jurídica; (iv) são autoadministradas e autônomas; e (v) são constituídas voluntariamente para atingir finalidades livremente escolhidas por seus dirigentes.

Diante do ordenamento jurídico vigente, tais características podem ser encontradas nas associações, nas fundações, nas organizações religiosas – arts. 44, incisos I, III e IV, do Código Civil – e nas sociedades cooperativas – especialmente as cooperativas sociais, previstas na Lei 9.867/1999.

A relevância econômica e social do terceiro setor é inquestionável. Em recente estudo, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA trouxe à lume sua grandeza e importância bem como a necessidade de seu fomento e preservação.

Em 2016, havia cerca de 820.000 (oitocentos e vinte mil) OSCs no País, que empregaram, no ano anterior, um contingente de 3.000.000 (três milhões) de pessoas – o que representava, à época, aproximadamente 3% (três por cento) de toda a população ocupada do País e 9% (nove por cento) dos trabalhadores do setor privado com carteira assinada (IPEA, 2018).

Quanto à natureza jurídica, o estudo do IPEA (2018) demonstra que a maioria das OSCs é composta por associações (86%) – fundações integram 12% (doze por cento) do universo dessas entidades e organizações religiosas apenas 2% (dois por cento).

A transferência voluntária de recursos públicos federais para as OSCs, de 2010 a 2017, totalizou R\$ 75 (setenta e cinco) bilhões, o que equivale a menos de 1% (um por cento) do orçamento da União no período (IPEA, 2018).

Analisada a destinação dos recursos de acordo com a finalidade das OSCs, constata-se que aquelas destinadas à prestação de serviços nas áreas de saúde e de educação receberam 37% (trinta e sete por cento) das transferências voluntárias federais (IPEA, 2018), embora representem apenas 3% (três por cento) das entidades filantrópicas existentes.

O volume de recursos transferidos a essas entidades – saúde e educação – justifica-se pelo fato de empregarem 44% (quarenta e quatro por cento) dos trabalhadores do terceiro setor, o que implica, evidentemente, custos de operação mais elevados do que os das demais OSCs (IPEA, 2018).

Não se pode olvidar que, além da transferência voluntária de recursos, as imunidades previstas na Constituição também funcionam como mecanismo de financiamento indireto dessas entidades.

De fato, a garantia de determinados direitos – assistência social, saúde e educação, por exemplo – implica custos também quando o Estado abre mão de arrecadar recursos pela via tributária, como demonstraram, à farta, os professores Stephen Holmes e Cass Robert Sunstein (1999).

A par da magnitude econômica e social do terceiro setor, ressalte-se que as entidades filantrópicas secundam o Estado na busca incessante de seus objetivos fundamentais, elencados no art. 3º da Constituição, entre os quais se destacam: (i) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais; e (iii) a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O cumprimento dos objetivos constitucionais fundamentais passa pela imprescindível garantia dos direitos sociais consagrados genericamente no art. 6º da Constituição – quer pelo Estado, quer pelas entidades filantrópicas – os quais, segundo Ingo Wolfgang Sarlet e Rodrigo Brandão (CANOTILHO *et al.* 2013), constituem um dos núcleos intangíveis da Lei Fundamental.

Com efeito, apesar de relevante controvérsia doutrinária, afirmam tais autores ser:

[...] correta a doutrina majoritária ao salientar que o constituinte de 1988 conferiu o *status* de cláusulas pétreas aos direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira “dimen-

são”, sejam eles direitos de defesa ou prestacionais. Isto porque o sistema constitucional de proteção dos direitos fundamentais, cuja eficácia reforçada se revela na aplicação imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais (art. 5º, § 1º), bem como na sua proteção reforçada quanto a ação erosiva do constituinte-reformador (art. 60, § 4º, IV), caracteriza-se pela unicidade. Com efeito, de uma leitura sistêmica da Constituição de 1988 não se verifica hierarquia ou destaque conferido aos direitos de defesa em detrimento dos direitos prestacionais, ou de direitos de uma dimensão em prejuízo das demais. Ao contrário, percebe-se uma fina sintonia entre o constituinte de 1988 e a tese da indivisibilidade e a interdependência das dimensões de direitos fundamentais, a qual vem gozando de primazia no direito internacional dos direitos humanos. (CANOTILHO *et al.* 2013, p. 1135-1136).

Detalhados alguns aspectos socioeconômicos pertinentes ao terceiro setor e o seu papel ancilar no desempenho de funções precipualemente estatais, convém abordar os contornos propriamente jurídicos das imunidades tributárias.

1.2 A IMUNIDADE

» 1.2.1 CONCEITO

Consoante Alfredo Augusto Becker (2013), a estrutura lógica de toda regra jurídica se divide em regra e hipótese de incidência – sendo esta o pressuposto daquela. Quanto à natureza, a regra pode ser: (i) juridicizante; (ii) desjuridicizante (total ou parcial); e (iii) não juridicizante.

A regra juridicizante transfigura a hipótese de incidência em fato jurídico, ao desencadear uma nova relação jurídica ou aumentar o conteúdo jurídico de uma relação jurídica preexistente.

A regra desjuridicizante, por sua vez, pode ser total ou parcial. No primeiro caso, a regra desconstitui o ato jurídico nulo ou anulável e põe fim à relação jurídica. No segundo, a regra reduz o conteúdo jurídico de uma relação jurídica preexistente.

Por fim, a regra não juridicizante “tem, como única consequência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuíram ao que já existia no mundo jurídico” (BECKER, 2013, p. 325).

Por conseguinte, a regra não juridicizante incide ou para vedar a entrada de um fato no mundo jurídico, ou para manter inalterada a sua juridicidade ou seus efeitos jurídicos (BECKER, 2013).

Nesse diapasão, Becker esclarece que a isenção é típica regra não juridicizante, “cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária” (BECKER, 2013, p. 327).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015), de outra borda, explana que as imunidades “dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição” (COÊLHO, 2015, p. 135).

Essa “não incidência constitucionalmente qualificada” se distingue da isenção – heterônoma ou autônoma – em razão de sua “hierarquia normativa”: a imunidade tem sede constitucional, ao passo que a isenção é prevista em norma infraconstitucional (COÊLHO, 2015).

E, com fundamento na teoria de norma jurídica, Coêlho ressalta que “os dispositivos constitucionais imunizantes ‘entram’ na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes” (COÊLHO, 2015, p. 139).

Coêlho, portanto, opondo-se ao conceito de regra não juridicizante postulado por Becker, afirma ser necessária a conjugação da norma de tributação com as imunidades/isenções, para que se tenha a delimitação da hipótese de incidência.

As imunidades/isenções, conseqüentemente, não “incidem”; combinam-se com a norma de tributação para definir a sua hipótese de incidência.

Em suma, “é a conjunção final de todas as declarações do legislador sobre o *fato jurígeno* que *delineia, compõe, estrutura a hipótese de incidência da norma de tributação*” (COÊLHO, 2015, p. 249).

» 1.2.2 FINALIDADE

As imunidades consagradas no texto constitucional são, por vezes, expletivas, ou seja, decorrem implicitamente de algum outro princípio de envergadura constitucional. É o caso, por exemplo, da imunidade recíproca do art. 150, inciso VI, alínea *a*, da Constituição, mera decorrência do princípio federativo.

Releva dizer que a imunidade, via de regra, possui uma teleologia imanente, consubstanciada na garantia de algum direito carecedor de fomento ou proteção. Nesse ponto, Luís Eduardo Schoueri averba que:

É comum que se aponte, como fundamentação para as imunidades, a busca, por parte do constituinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto de justificar um tratamento desigual.

Normalmente, tais valores estarão relacionados a liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento. Tais liberdades e garantias, por serem o alicerce do ordenamento jurídico brasileiro, não podem ser modificados sequer por emenda constitucional, como se extrai do artigo 60 § 4º, IV, da Constituição Federal. (SCHOUERI, 2013, p. 404-405).

Sem embargo, Schoueri ressalva que:

Mais acertado parece o raciocínio que vê nas imunidades também a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva: sua falta, manifesta em algumas situações, contribui na justificação da imunidade. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição. [...]

Diante de tal constatação, poder-se-ia perguntar: afinal, é a capacidade contributiva ou a liberdade fundamental que pesam na imunidade? A resposta mais adequada é: ambas contribuem no mesmo sentido para a construção da norma da imunidade (SCHOUERI, 2013, p. 405).

A imunidade, portanto, deve ser interpretada no contexto da ordem constitucional para que possa cumprir o seu desiderato e afastar da hipótese de incidência da norma de tributação o objeto digno de tutela.

» 1.2.3 IMUNIDADES DO TERCEIRO SETOR

Em relação ao terceiro setor, as imunidades que fomentam a sua atuação são aquelas previstas nos arts. 150, inciso VI, alínea *c*, e 195, § 7º, da Constituição, cujo teor se transcreve para melhor compreensão:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Art. 195. A seguridade social será financiada por 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 seguintes contribuições sociais:

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

Desde logo, impende destacar a atecnia na redação do § 7º do art. 195 da Constituição, ao empregar o vocábulo “isentas” em vez de “imunes”. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas empregadas para delimitar a hipótese de incidência da norma de tributação e se distinguem por sua hierarquia normativa. No seio da Constituição, encontram-se as imunidades apenas.

Deveras, em comentário ao aludido dispositivo, Roque Antonio Carraza sublinha que “a Constituição, nesta passagem, usa a expressão ‘são isentas’, quando, em boa técnica, deveria usar a expressão ‘são imunes’”, uma vez que se está “diante de uma hipótese constitucional de não incidência tributária” (CARRAZA, 2017, p. 1018).

É bem de ver que o Supremo Tribunal Federal faz uma leitura generosa de tais imunidades. Entre as decisões de maior relevo para a matéria, a Corte Suprema decidiu, por exemplo, que a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição compreende: (i) IPTU de imóvel alugado cuja renda é aplicada nas atividades da entidade (Enunciado 52 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal); (ii) IPTU de imóvel temporariamente ocioso (RE 767.332/MG); (iii) IPTU de imóvel destinado a estacionamento gratuito de estudantes (RE 308.449/DF); (iv) IPTU de imóvel utilizado como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395/SP); (v) ITBI na aquisição de imóvel vago ou não edificado (RE 470.520/SP); (vi) ICMS na condição de contribuinte de direito (RE 608.872/MG); (vii) ICMS nas operações de importação (AI 476.664 AgR); (viii) IOF na realização de operações financeiras (RE 454.753/CE AgR); (ix) IR sobre rendimentos e ganhos de capital em aplicações financeiras de renda fixa ou variável (AI 673.463/SP AgR).

Vale notar que tanto a imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, quanto a de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social foram disciplinadas por leis ordinárias. No caso da imunidade de impostos, trata-se da Lei 9.532/1997. Em relação à imunidade de contribuições, está em vigor a Lei 12.101/2009.

A promulgação das referidas leis ensejou relevantes debates acerca de sua constitucionalidade formal, visto que o art. 146, inciso II, da Constituição dispõe que cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Ao tratar da temática, Misabel Abreu Machado Derzi pontifica que:

A lei complementar não cria limitações que já não existiam na Constituição, não restringe nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, enumeradas de forma não exaustiva nos arts. 150, 151 e 152, constantes da Seção II, intitulada “*Das Limitações ao Poder de Tributar*”, compõe os direitos e garantias fundamentais do contribuinte e não podem ser modificadas ou restringidas por emenda à Constituição. [...] Assim, se nem mesmo emenda pode reduzir as limitações constitucionais, que se erigem como verdadeiros direitos e garantias do cidadão-contribuinte (aplicação do art. 60, § 4º, IV), fica evidente que muito menos a lei complementar, a título de regulamentá-las, poderá amputá-las ou amesquinhá-las. [...] No quadro das demais espécies de leis, é certo, portanto, que tão somente lei complementar pode regulamentar as limitações do poder de tributar. Esse o teor claro do art. 145. Nem lei ordinária ou delegada, nem convênios interestaduais, tampouco medidas provisórias poderão substituí-la. O lugar das leis ordinárias nessa matéria é apenas indireto, restringindo-se a disciplinar institutos, categorias e conceitos citados pela Constituição de forma expressa ou implícita. (BALEIRO, 2015, p. 102-104).

Por seu turno, ao examinar especificamente a reserva de lei prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição, Luís Eduardo Schoueri assevera – inclusive quanto ao art. 195, § 7º, da Constituição – que:

Embora o constituinte tenha usado a expressão “lei”, sem qualificá-la como ordinária ou complementar, o artigo 146 dispõe caber à lei complementar *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Ora, se a imunidade é uma dessas limitações, claro que é a lei complementar que a apresentará os requisitos para o gozo da imunidade.

Cumprindo tal papel, o artigo 14 do CTN arrola os requisitos a serem observados pelas entidades ora estudadas: [...]

Importa esclarecer, neste ponto, que esses são os únicos requisitos que devem ser observados para que se goze a imunidade. Não pode a lei ordinária apresentar outros requisitos, já que, uma vez cumpridos os da lei complementar, a entidade já está imune, por mandamento constitucional, a qualquer interferência do poder tributante ordinário. [...]

Cabe aqui uma observação: o papel da lei complementar, plenamente exercido pelo artigo 14 do CTN, é o de arrolar os requisitos para o gozo da imunidade. Não significa isso, entretanto, que não haja matéria, que afete a imunidade, regulada por lei ordinária. Assim, para não ir mais longe, basta citar que é no Código Civil (lei ordinária) que se encontram os dispositivos acerca da constituição e funcionamento de associações; o fato de estas poderem gozar de imunidade não implica não possa uma lei ordinária dispor sobre seu funcionamento. (SCHOUERI, 2013, p. 439).

Como salientado, as leis ordinárias que disciplinaram as imunidades dos arts. 150, inciso VI, alínea c, e 195, § 7º, da Constituição – arts. 12 a 14 da Lei 9.532/1997 e art. 55 da Lei 8.212/1991, respectivamente, sendo que este último foi revogado pela Lei 12.101/2009 – tiveram a sua constitucionalidade posta em dúvida.

O Excelso Pretório, coerentemente, decidiu que somente lei complementar pode dispor sobre o modo beneficente de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas. Todavia, os aspectos meramente procedimentais, necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da imunidade, podem ser vazados em lei ordinária.

Eis a ementa da ADI 2.028/DF, atinente ao art. 55 da Lei 8.212/1991. Julgada em 2 de março de 2017, aguarda deliberação sobre os embargos de declaração opostos contra a *decisum*:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA.

Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavaski, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de as-

sistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente. (BRASIL, 2017b).

De sua vez, segue a ementa da ADI 1.802/DF, referente aos arts. 12 a 14 da Lei 9.532/1997, julgada em 12 de abril de 2018 – após a deliberação na ADI 2.028/DF, portanto – e já acobertada pela preclusão máxima:

Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar.

1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria.

3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.

4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena de suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar.

6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do caput art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei nº 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais. (BRASIL, 2018b).

A imunidade que se coloca em xeque na atualidade, insta repisar, é aquela prevista no art. 195, § 7º, da Constituição, cujos elementos materiais devem ser postos em lei complementar por força do art. 146, inciso II, da Lei Maior.

Como a imunidade referida tem como principal finalidade secundar o Estado na prestação da assistência social, conceito no qual se compreendem também os serviços nas áreas de educação e saúde, conforme a Lei 12.101/2009, resta perguntar se a sua total supressão é possível, ainda que por emenda constitucional.

Como visto, as imunidades, em regra, vinculam-se a algum direito fundamental e também concretizam o princípio da capacidade contributiva. Nesse passo, a imunidade de contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social ostenta o nítido objetivo de assegurar direitos sociais estampados no art. 6º da Constituição.

Destarte, se tais direitos sociais forem considerados parte do núcleo intangível da Constituição, na linha defendida por Ingo Wolfgang Sarlet, soa plausível afirmar que a supressão da imunidade em exame pode esbarrar na limitação material disposta no art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição – a qual, urge relembrar, impede até mesmo a “deliberação” de proposta “tendente” a abolir os direitos arrolados naquele dispositivo.

De todo modo, ainda que se entenda de forma diversa, a manutenção dessa imunidade se justifica também por critérios meramente econômicos, dado que o retorno granjeado pela atividade das entidades do terceiro setor supera os custos indiretos do benefício fiscal.

1.3 OS DADOS

Para o ano de 2017, a Receita Federal do Brasil estimou a perda de arrecadação com contribuição previdenciária patronal das entidades beneficentes de assistência social em aproximadamente R\$ 12 bilhões (BRASIL, 2016), assim distribuídos: R\$ 6 bilhões com prestadoras de serviços de saúde, R\$ 4 bilhões com prestadoras de serviços de educação e R\$ 1 bilhão com prestadoras de serviços de assistência social.

Diante do déficit de R\$ 278,09 bilhões da seguridade social em 2017, vê-se que a eventual supressão da imunidade discutida, além do potencial dano à garantia de direitos sociais de numerosa parcela da população, pouco contribuiria para o equilíbrio das contas públicas.

Não obstante, em recente estudo apresentado pelo Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas – FONIF, a contrapartida dada por essas entidades foi revelada de forma irretorquível (PARTNERS; AUDISA; FÓRUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS, 2018). Tomado como parâmetro o ano de 2017, demonstrou-se que as instituições filantrópicas na área da educação atendem aproximadamente 2,5 milhões de alunos – 2,4% dos alunos da educação básica e 15,1% dos alunos do ensino superior.

Na área da saúde, as instituições filantrópicas ofereceram mais de 100 mil leitos e realizaram, em 2017, mais de 250 milhões de procedimentos ambulatoriais e 4,4 milhões de internações hospitalares – 47% das internações pelo Sistema Único de Saúde e 59% das internações de alta complexidade.

Em assistência social, foram ofertadas mais de 3,6 milhões de vagas de “serviços essenciais de proteção básica e especial, de média e alta complexidade, assessoramento e defesa e garantia de direitos”.

E, em termos de retorno financeiro, o *punctum saliens* do presente artigo: dos R\$ 12 bilhões que deixaram de ser arrecadados – referentes à contribuição previdenciária patronal –, as entidades filantrópicas devolveram o equivalente a R\$ 88 bilhões. Em outros termos, R\$ 7,39 foram entregues para cada R\$ 1,00 não arrecadado.

Na apuração do retorno estimado, o estudo considerou a “contrapartida quantitativa e tangível” – R\$ 67 bilhões; bem como a “contrapartida qualitativa e intangível” – R\$ 21 bilhões. A primeira tem em conta o valor de procedimentos hospitalares e ambulatoriais, as bolsas de estudo concedidas e os custos estimados para a oferta de vagas em serviços de assistência social. Noutra giro, a “contrapartida qualitativa e intangível” diz respeito às melhores estruturas, instalações e equipamentos das entidades filantrópicas bem como à formação de pessoal e outros fatores.

Obviamente, mesmo que amparadas em dados oficiais e auditáveis, a metodologia e as conclusões do levantamento realizado pela FONIF demandam análise criteriosa, crítica e ponderada, haja vista o interesse da instituição na manutenção da imunidade.

De todo modo, a importância e a dimensão assumidas pelas entidades do terceiro setor são patentes. Afigura-se temerária a pretensão de suprimir por completo a imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição, da qual inúmeras instituições dependem para manter a prestação de serviços públicos de relevo e, em boa medida, para a população mais vulnerável.

CONCLUSÃO

A despeito da constante e crescente arrecadação de tributos federais, estaduais ou municipais, os direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição ainda são uma promessa distante da realidade de parcela significativa da população. Dentre os mecanismos previstos no texto constitucional para a concretização de tais direitos e, conseqüentemente, dos objetivos fundamentais do Estado, as imunidades das entidades filantrópicas se situam em posição de destaque.

Com efeito, as imunidades dos arts. 150, inciso VI, alínea c, e 195, § 7º, da Constituição Federal são imprescindíveis para a sobrevivência de grande parte das instituições filantrópicas, muitas das quais não possuem nem mesmo um único vínculo formal de trabalho. Cerca de apenas 5% (cinco por cento) das OSCs possuem dez ou mais vínculos formais de trabalho (IPEA, 2018).

Logo, é forçoso convir que, nesse universo de micro-organizações, a extinção das imunidades pode decretar o encerramento das atividades de muitas OSCs, principalmente quando se considera a alta carga tributária nacional.

Caso não fosse assim, ainda se deve ressaltar que: (i) sob um viés econômico, o terceiro setor representa uma força pujante da economia nacional, emprega parcela significativa dos trabalhadores formais e gera uma contrapartida superior ao valor do próprio “benefício fiscal”; e (ii) sob uma ótica estritamente jurídica, é possível afirmar que a imunidade do art. 195, § 7º, da Carta Magna não pode ser suprimida, por servir de instrumento para a concretização de direitos sociais de estatura constitucional, dada a limitação material disposta no art. 60, § 4º, inciso IV, da CF.

Sem embargo, por ora, superada a votação da PEC 6/2019 no Congresso Nacional, não há sinal de que a extinção da imunidade de contribuições das entidades beneficentes de assistência social possa, de fato, vingar.

Espera-se, assim, que, passada a turbulência fiscal, assim como na obra de Gabriel García Márquez, a metáfora da crise fiscal não sirva de pretexto para pôr fim a um dos mais relevantes instrumentos de amparo aos desvalidos.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRANCO, Mariana. Relator da PEC da Reforma da Previdência pede apoio a mudanças na aposentadoria. **Agência Brasil**, Brasília, DF, 11 abr. 2017. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2017-04/relator-da-pec-da-reforma-da-previdencia-pede-apoio-mudancas-na>. Acesso em: 1 set. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Emenda à Constituição nº 103, de 12 de novembro de 2019. Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2019a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc103.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, Institui o Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.867, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre a criação e o funcionamento de Cooperativas Sociais, visando à integração social dos cidadãos conforme específica. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9867.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; [...]. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L12101.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.846, de 18 de junho de 2019. Institui o Programa Especial para Análise de Benefícios com Índícios de Irregularidade [...]. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2019e. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13846.htm. Acesso em: 9 set. 2019.

desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF, 23 jun. 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=52.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE 608.872/MG. [...] Repercussão Geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. [...]. Relator: Ministro Dias Toffoli, 23 fev. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 26 set. 2017a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI nº 2.028/DF. [...] IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 2 mar. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 5 maio 2017b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI nº 1.802/DF. [...] Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da Imunidade. [...]. Relator: Dias Toffoli, 12 abr. 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, DF, 3 maio 2018b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12850820>. Acesso em: 9 set. 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* **Comentário à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil**. Brasília: IPEA, 2018.

PARTNERS, Dom Strategy & AUDISA (auditoria); FÓRUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS (coordenação). **A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil**: 2018. [São Paulo], 2018. Disponível em: https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2017/06/PESQUISA_FONIF_2019_compressed.pdf. Acesso em: 28 jul. 2019

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TOMAZELLI, Indiana; FERNANDES, Adriana. Relator da reforma da previdência quer fim de isenção a entidades filantrópicas. **Estadão**, São Paulo, SP, 25 fev. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,relator-da-reforma-da-previdencia-quer-fim-de-isencao-a-entidades-filantropicas,70001679243>. Acesso em: 28 jul. 2019.

TOMAZELLI, Indiana. Relator da Reforma da Previdência avalia medidas para elevar arrecadação do INSS. **Estadão**, São Paulo, SP, 25 maio 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,relator-da-previdencia-avalia-medidas-para-elevar-arrecadacao-do-inss,70002843559>. Acesso em: 28 jul. 2019.