



UNICEUB – Centro Universitário de Brasília
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais

TÍBORA MÔNICA STRAUSS FLEMING

**A RENÚNCIA FISCAL E AS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Brasília

2012

A RENÚNCIA FISCAL E AS
ENTIDADES BENEFICENTES DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL

Monografia de conclusão do Curso de
Direito
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais
Centro Universitário de Brasília- UNICEUB
Orientador: Professor Doutor João Rezende
Almeida Oliveira

Brasília

2012

Aos meus filhos, pelo apoio e compreensão ao longo do curso.

A Luciano Oliva Patrício, pela revisão desta monografia e pelos conselhos valiosos que contribuíram para a elaboração da versão definitiva.

RESUMO

O significado de assistência social vem evoluindo ao longo do tempo, no mundo e no Brasil. Entidades privadas surgiram espontaneamente para suprir a insuficiência dos órgãos governamentais na prestação de serviços de assistência, saúde e educação. Visando suprir a escassez de recursos financeiros para remunerar adequadamente aquelas entidades, instituiu-se a isenção das contribuições previdenciárias patronais como fonte subsidiária de financiamento. Constitui o tema do presente trabalho, além de acompanhar e analisar a evolução das leis e dos decretos que regem a relação entre as entidades beneficentes de assistência social e os entes fiscais incumbidos de arrecadar as contribuições previdenciárias, discutir se a Administração Pública dispõe de instrumentos para avaliar corretamente qual o volume de recursos que deixa de ser direcionado diretamente para a sua finalidade, que é a previdência social, um dos três pilares constitucionais da Seguridade Social, e comparar este montante com os atendimentos que são prestados em contrapartida.

PALAVRAS CHAVE: Direito Tributário - assistência social – contribuições sociais - isenção – imunidade - Seguridade Social.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
DESENVOLVIMENTO.....	12
1 Histórico da assistência social no Brasil	12
2 Conceituação de Entidade Beneficente de Assistência Social	19
3 Contribuições Previdenciárias – possuem natureza tributária?	27
4 Imunidade ou Isenção?.....	31
5 Diferenças e semelhanças – art. 150 e art. 195 da CF.....	39
6 A questão da remuneração dos dirigentes	42
7 Sobre a Isenção das Contribuições Previdenciárias concedida às entidades da área da Saúde	48
8 Sobre a Isenção das contribuições previdenciárias concedida às entidades da área da Educação.....	52
9 Alterações legislativas e normativas recentes	55
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	66
APÊNDICE A	69
APÊNDICE B.....	71

INTRODUÇÃO

O assunto escolhido como objeto da presente monografia é a análise da renúncia fiscal representada pela isenção das contribuições previdenciárias concedida às entidades beneficentes de assistência social.

Preliminarmente, cabe dissecar o tema em seus diversos componentes. Para tanto, cumpre definir: o que se entende por assistência social no Brasil. A interpretação dada a este conceito nem sempre foi uniforme ao longo do tempo, demandando um esboço histórico.

O Estado, por si só, não consegue suprir integralmente o atendimento às pessoas que, por razões econômicas ou decorrentes de infortúnios como as calamidades naturais, ou ainda por problemas físicos ou psíquicos que as tornam portadoras de necessidades especiais, constituem a clientela tradicional da assistência social.

Todavia, conforme se demonstrará oportunamente, a atual redação da Lei Orgânica da Assistência Social inclui outras atividades assistenciais além das tradicionalmente interpretadas como tais.

A própria evolução do conjunto de direitos considerados fundamentais leva a indagações relativas à pertinência da inclusão dos serviços prestados pelas entidades de defesa de direitos neste rol.

A atuação supletiva de entidades espontaneamente criadas por associações privadas, de cunho religioso ou laico, foi preenchendo, ao longo do tempo, os nichos onde inexistia atuação governamental para beneficiar esta população.

As entidades, por sua vez, receberam denominações diversas – já foram conhecidas como “entidades filantrópicas”, porém atualmente o termo aceito é “entidades beneficentes de assistência social”. Dedicar-se-á um capítulo ao estudo das entidades em questão e do papel desempenhado por elas.

A postura do Estado em relação a tais iniciativas foi sempre mais reativa que propositiva, destacando-se a concessão de incentivos fiscais em sentido lato e de subvenção econômica direta em ações discricionárias. Tais mecanismos de apoio acabaram por beneficiar prioritariamente as entidades melhor organizadas administrativa e juridicamente, muitas vezes em detrimento daquelas que efetivamente atendem aos mais necessitados.

Observam-se, entretanto, alguns problemas crônicos que afligem o segmento, tais como: a permanente insatisfação das entidades no que concerne à remuneração governamental pelos serviços prestados à população; as dificuldades dos administradores das instituições para atender às exigências documentais; o desencontro entre oferta de serviços e demanda; e, por parte das autoridades, a virtual impossibilidade de traçar um panorama abrangente da assistência social prestada pelas entidades beneficentes, ou até mesmo aquilatar o valor dos serviços oferecidos em contraposição às benesses fiscais concedidas.

A etapa seguinte para permitir a análise do tema escolhido, versa sobre as contribuições previdenciárias propriamente ditas. Somente será possível discorrer sobre a isenção de parte das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal, após definir com clareza a respectiva natureza.

Outro capítulo será dedicado à distinção entre os institutos da imunidade e da isenção, crucial para fundamentar a interpretação dos diversos instrumentos legais que objetivaram regulamentar o privilégio concedido às entidades beneficentes de assistência social.

Ocorre, entretanto, que a isenção das contribuições previdenciárias, cerne do estudo ora em desenvolvimento, não é o único dispositivo constitucional que visa reduzir os custos das entidades. Por sua vez, o artigo 150, inciso VI, veda a instituição de impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços, dentre outros, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, remetendo aos requisitos da lei. Considerando que, via de regra, uma mesma entidade buscará atender a ambos os ditames, e ainda, que os requisitos estão enumerados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, torna-se importante realizar uma comparação entre estes e os critérios para gozo da isenção das contribuições previdenciárias.

Também constitui exigência recorrente, no texto das leis aplicáveis, que os instituidores ou dirigentes das entidades sem fins lucrativos voltadas à assistência social não se beneficiem financeiramente, seja sob a forma de distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou sua renda, como prevê o inciso I do artigo 14 do CTN, seja sob a forma de remuneração. Considerando que na atualidade, as dimensões que algumas entidades atingiram tornam indispensável a contratação de administradores profissionais para serem seus dirigentes, e a restrição que hipoteticamente impediria o pagamento de seus serviços administrativos é muito discutida, justificando que se lhe dedique um capítulo específico. Entre os estudiosos que debatem as questões relativas à remuneração dos dirigentes podemos citar José Hable.

Os legisladores, há décadas, se preocupam com a busca do equilíbrio entre os serviços ofertados à comunidade por entidades, a respeito das quais reina tanta incerteza que nem mesmo a nomenclatura adotada é uniforme, pois ora são referenciadas como entidades filantrópicas, ora como entidades beneficentes de assistência social, e as concessões estatais para compensar o respectivo dispêndio. Avanços e recuos se sucederam, refletindo as concepções de custeio das atividades assistenciais predominantes nos respectivos períodos históricos, com destaque para o intervalo entre 1977 e 1991, quando o contingente de entidades habilitadas a usufruir da isenção permaneceu estagnado.

Os efeitos das alterações na legislação aplicável à isenção das contribuições previdenciárias patronais, concedida às entidades beneficentes de assistência social, nem sempre são discerníveis à primeira vista. Parece pertinente, então, uma análise minuciosa em busca de algumas definições, como por exemplo, se as leis se tornaram mais rígidas ou mais flexíveis, e de que maneira as modificações nos textos legais contribuíram para um melhor aproveitamento dos recursos em prol dos beneficiários.

Destaca-se, portanto, a importância de analisar a evolução na legislação relativa à matéria nos anos recentes, para produzir uma apreciação de seus impactos.

A pesquisa detalhará o alcance da isenção concedida às entidades relativamente às contribuições previdenciárias, nos períodos de vigência de sucessivos diplomas legais. Para contextualizar o tema, será apresentado um panorama legislativo que, após mencionar rapidamente os primeiros dispositivos relacionados com a matéria, passará pela Consolidação das Leis da Previdência Social, e em seguida focalizará com mais detalhes o período a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988.

Após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, o cenário em que militam atualmente as entidades, já não corresponde ao que foi examinado pelos autores de textos sobre a matéria, inclusive aqueles consultados para elaboração do presente estudo: Fernando Borges Mânica escreveu “Terceiro Setor e Imunidade Tributária” em 2008; Lúcia Helena Briski Young elaborou a obra “Entidades sem Fins Lucrativos – Imunidade e Isenção Tributária” em 2009; José Hable redigiu seu artigo “A Imunidade Tributária das Entidades de Interesse Social – com ênfase na remuneração dos dirigentes” antes da vigência da Lei nº 12.101. Todavia, as obras citadas não perderam o seu mérito como fontes de consulta, especialmente porque ainda são escassas as análises sobre o setor no seu novo contexto.

Constitui-se em instrumento de grande importância para o presente trabalho, a análise comparativa das exigências formuladas, em cada período e de acordo com a legislação aplicável, para selecionar as entidades beneficentes de assistência social que, por sua atuação supletiva quando desempenham o papel que originariamente caberia ao Estado, fariam jus ao gozo da isenção.

Existe a pretensão de questionar a eficácia da renúncia fiscal como instrumento de redução da desigualdade social. A hipótese central da pesquisa consiste em demonstrar que a legislação em vigor desvia recursos destinados ao financiamento da Seguridade Social, em volume muito elevado, porém não precisamente mensurável com os instrumentos atualmente disponíveis, e ainda que tais recursos são direcionados para atividades não apenas de assistência social, porém também para outras não pertinentes ao tripé constitucional da Seguridade. Parte-se da suposição de que a União não tem meios para averiguar se os recursos resultantes da renúncia fiscal estão sendo aplicados em atividades prioritárias e em locais onde a necessidade é mais intensa.

Resumindo, pode-se afirmar que o objetivo geral é a comprovação da veracidade, ou não, das hipóteses formuladas:

- que, sob as atuais condições, a Administração Pública não dispõe de elementos suficientes para assegurar que a prestação de serviços das entidades privilegiadas pela isenção efetivamente atende às necessidades mais prementes da população;

- que, como corolário da inviabilidade do cruzamento dos dados relativos ao valor da renúncia fiscal, com a quantidade e natureza de atendimentos assistenciais prestados, também resta prejudicado o controle social;

- que, sob a aparência de uma regulamentação mais rigorosa, na realidade a legislação ampliou o conjunto das entidades que poderiam ser enquadradas como isentas, além de flexibilizar alguns requisitos.

Observa-se, logo, que uma mesma entidade poderia, num determinado período de tempo, atender a todos os critérios, e em outros momentos, afastar-se deles, visto que os próprios critérios não são fixos e imutáveis, podendo variar à medida que a legislação evolui, ou pode ocorrer o processo inverso, uma entidade que sob a legislação anterior não se qualificaria, passa a ser incluída no rol das possíveis isentas.

A metodologia obedecerá às seguintes etapas:

- levantamento histórico da assistência social no Brasil, da extensão que lhe foi atribuída em diferentes períodos e de sua definição como integrante do tripé da Seguridade Social a partir da Constituição Federal de 1988;

- busca da definição do que sejam precisamente entidades beneficentes de assistência social, aptas a usufruírem a isenção;

- levantamento de alguns posicionamentos doutrinários a respeito da natureza das contribuições previdenciárias, os quais serão agrupados de acordo com alguns questionamentos, como por exemplo: trata-se de tributo ou não? O benefício de que as entidades gozam, é isenção ou imunidade? Pode ser alterada por lei ordinária, ou demanda lei complementar?

- comparativo dos requisitos para gozo da isenção – antes e depois da lei 8.212/91 e suas alterações posteriores bem como sob a lei 12.101/2009, associando-os também ao rol de exigências para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (posteriormente, Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS), sob a ótica da Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS, Lei nº 8.742 de 7 de dezembro de 1993 e alterações posteriores;

- coleta, em referências bibliográficas, dos estudos a respeito da matéria, sem deixar de fazer uma análise crítica e tecer alguns comentários quanto à contextualização, visto que em virtude do caráter dinâmico da legislação, algumas afirmativas contidas nos textos já podem estar desatualizadas;

- consulta aos sítios eletrônicos dos órgãos públicos envolvidos, tendo em vista a necessidade de fundamentar a afirmativa de que os bancos de dados existentes não são suficientes para uma comparação entre o valor da renúncia e os serviços prestados;

- confronto do conjunto de dados assim obtidos, com as hipóteses formuladas, visando confirmar sua adesão à realidade.

DESENVOLVIMENTO

1 HISTÓRICO DA ASSISTÊNCIA SOCIAL NO BRASIL

A Assistência Social foi exercida durante muito tempo como “filantropia”, prestada por pessoas e entidades desinteressadas, predominantemente de cunho religioso, aos necessitados, ou melhor, a um determinado conjunto dentre estes, visto que mesmo o máximo empenho da iniciativa privada não atingia a totalidade daqueles em situação de pobreza, doença, deficiência física ou mental, etc. Nos primórdios da história do Brasil, o governo colonial e posteriormente a monarquia, omitiam-se em relação à assistência social, tal como a maioria dos seus contemporâneos. Eventualmente, o soberano fazia um donativo pessoal a uma entidade de sua predileção, mas sem qualquer ambição de beneficiar todos seus súditos. Para grande parte da população, as entidades religiosas com seus orfanatos e as Santas Casas de Misericórdia, a começar pela de Olinda, que se supõe tenha sido fundada em 1539¹, constituíam o refúgio nos momentos de dificuldade.

Se, por um lado, o socorro prestado não era suficiente para atender a todos que dele necessitariam, por outro lado, as pessoas que se dedicavam à caridade (que não seria, pelos parâmetros atuais, sinônimo exato de assistência social) o faziam em nome de seus ideais e de sua religiosidade, sem cogitar de recompensas materiais em troca dos serviços prestados. CARVALHO remete ao decisivo papel desempenhado pela fé cristã com sua ênfase no amor ao próximo:

O Cristianismo também colaborou com o fortalecimento da assistência social desde a Idade Média, através da doutrina da fraternidade, com a difusão das confrarias que apoiavam as viúvas, os órfãos, os velhos e os doentes. As missões jesuítas pelo mundo, no início da Idade Moderna, também podem ser consideradas como exemplo de assistência social educacional.²

¹ CONFEDERAÇÃO DAS MISERICÓRDIAS DO BRASIL. Disponível em: <www.cmb.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=179:as-santas-casas-nasceram-junto-com-o-brasil&catid=59&Itemid=86>. Acesso em: 05 out. 2011.

² CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar. 2006. p.15.

O reconhecimento de que todos os seres humanos possuem direitos fundamentais, começou pelos ideais inerentes à Revolução Francesa. Com a queda dos vários regimes absolutistas, introduziu-se o respeito à dignidade do indivíduo e à sua liberdade política. Não obstante, a terceira palavra do mote francês, “fraternité”, demorou mais a ser concretizada. Enfatizou-se em especial o direito à propriedade, e vigia a noção de que seres humanos poderiam ser transacionados como mercadorias. No Brasil ainda persistiu por um século a escravidão, com todo um contingente de seres humanos totalmente excluídos, a despeito do inciso XXXI do artigo 179 da Constituição de 1824, que afirmava garantir os socorros públicos.

O alvorecer do século XX presenciou o nascimento de um novo contingente de Direitos Sociais, materializados na Constituição mexicana de 1917 e na da República de Weimar de 1919, inaugurando assim a fase dos direitos sociais de segunda geração. Esta fase é conhecida como sendo aquela do constitucionalismo social. Todavia, sua implementação foi gradativa, vindo a consolidar-se efetivamente após a Segunda Guerra Mundial.

Atualmente, estamos vivenciando o surgimento da terceira geração de direitos sociais, mais amplos e também mais difusos. Junto com ela, veio a criação de entidades de defesa de direitos, ou seja, além das necessidades físicas básicas, a assistência social passa a abarcar algumas necessidades imateriais.

Wagner Balera traça um panorama temporal da seguridade social, cujos limites com a assistência social nem sempre foram nítidos, no mundo (começando com a Lei dos Pobres, promulgada na Inglaterra em 1601), e no Brasil, a partir da primeira Constituição do Império. Reporta-se à Lei Eloy Chaves e cita: “Assinalam Aldaiza Sposati e outros que a primeira instituição de assistência formalmente constituída em nosso País, foi a Legião Brasileira de Assistência, criada em 1942, em razão da iniciativa de Dona Darcy Vargas.”

Vale registrar: as desigualdades sociais, no Brasil, excluem dos bens sociais milhões e milhões de pessoas e criam imenso abismo entre os brasileiros.

Poucos ficaram cada vez mais ricos enquanto muitos foram excluídos da vida social e reduzidos à miséria absoluta.³

Entretanto, à medida que se instituía as várias formas de proteção às entidades que iam surgindo espontaneamente para suprir as lacunas deixadas pela atuação estatal, não houve a preocupação de delimitar com absoluta clareza a natureza das atividades abrangidas

³ BALERA, Wagner. **Sistema de Seguridade Social**. 5. ed. São Paulo: Editora LTr, 2009.p. 116

pela assistência social, ou até mesmo pela filantropia, que foi uma noção muito empregada. Provavelmente, esta falta de nitidez no enquadramento não tinha nada de inadequado ou condenável, enquanto não havia a reserva constitucional de recursos vinculados à educação e à saúde, como atualmente ocorre no âmbito do art. 212 da Constituição Federal.

Os constituintes de 1988 criaram a figura da Seguridade Social, com seus três pilares: Previdência, Assistência e Saúde. Todavia, ao incluir a educação como forma de assistência social, foi subvertida a filosofia que norteou tal concepção. Também para subsidiar esta análise, recorreremos ao anteriormente citado autor CARVALHO:

*Noutra vertente, não há como desvendar as nuances do tema sem resvalar na questão da seguridade social, didaticamente tratada na Constituição, que pretendeu lançar luzes nos controvertidos limites da assistência social, destacando-a da saúde e previdência social. Relevante e oportuno lembrar que o legislador constituinte tratou em capítulos distintos da **seguridade social** (I) e da **educação** (III), dentro do Título dedicado à Ordem Social (VIII), o que autoriza concluir que educação e seguridade não se confundem, constatação esta que traz relevantes implicações no trato da imunidade ora em estudo⁴.*

Por sua vez, SANTOS também consigna reflexões quanto à coerência do tratamento dado às entidades de assistência social com os propósitos constitucionais:

Em síntese, e retomando as idéias já delineadas, não há dúvida de que as entidades de assistência social exercem relevante papel no contexto social atual como responsáveis pela realização de direitos fundamentais, muitas vezes atuando como o Estado deveria atuar, sendo inquestionável a necessidade de serem beneficiadas pela imunidade tributária.

[...]

Contudo, em sentido contrário, é possível que em determinado caso concreto o reconhecimento da imunidade a uma entidade de assistência social seja fator decisivo para a eliminação da concorrência no setor específico da atividade econômica por ela desenvolvida, agindo a norma de imunização de modo diverso do pretendido pela Constituição Federal.

De fato, o simples atendimento dos requisitos infraconstitucionais hoje exigidos para o reconhecimento da imunidade às entidades de assistência social poderá ser insuficiente para que se determine se a não tributação de uma entidade de assistência social está de acordo com os objetivos preconizados pela Constituição da República.⁵

⁴ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.9

⁵ SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. In: BRITO, Edvaldo Pereira de, (Coord.). **Revista Tributária e de finanças públicas**. São Paulo. Ano 18, n.94 – set.-out. 2010, 2010.p. 109.

CARVALHO entende que o Estado de Bem Estar Social foi sucedido por um Estado Subsidiário, o qual “devolve para o indivíduo e à sociedade a função de atendimento de suas demandas e interesses.”

Visando delimitar os direitos humanos fundamentais na visão contemporânea, o mencionado autor propõe estabelecer o que seja o mínimo existencial:

Prestações de moradia, alimentação, saúde e educação, no seu menor patamar, que assegure ao homem reunir condições básicas sem as quais não pode sequer iniciar o gozo de sua liberdade, podem estar incluídos no mínimo existencial⁶.

É possível observar a ampliação pela qual vem passando a interpretação do que compõe o mínimo existencial, cotejando a redação original dos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.742/93, Lei Orgânica da Assistência Social, com a redação atual, decorrente das alterações e inclusões promovidas por intermédio da Lei nº 12.435, de 6 de julho de 2011.

Redação Original	Redação após a Lei nº 12.435/2011
<p><i>Art. 2º A assistência social tem por objetivos:</i></p> <p><i>I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;</i></p> <p><i>II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;</i></p> <p><i>III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;</i></p> <p><i>IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;</i></p> <p><i>V – a garantia de 1 (um) salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.</i></p>	<p><i>Art. 2º A assistência social tem por objetivos:</i></p> <p><i>I - a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente:</i></p> <p><i>a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;</i></p> <p><i>b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes;</i></p> <p><i>c) a promoção da integração ao mercado de trabalho;</i></p> <p><i>d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e</i></p> <p><i>e) a garantia de 1 (um) salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família;</i></p> <p><i>II - a vigilância socioassistencial, que visa a analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e nela a ocorrência de</i></p>

⁶ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 39.

<p><i>Parágrafo único. A assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.</i></p>	<p><i>vulnerabilidades, de ameaças, de vitimizações e danos;</i></p> <p><i>III - a defesa de direitos, que visa a garantir o pleno acesso aos direitos no conjunto das provisões socioassistenciais.</i></p> <p><i>Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais.</i></p>
<p><i>Art. 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.</i></p>	<p><i>Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos.</i></p> <p><i>§ 1º São de atendimento aquelas entidades que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços, executam programas ou projetos e concedem benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que tratam os incisos I e II do art. 18.</i></p> <p><i>§ 2º São de assessoramento aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas ou projetos voltados prioritariamente para o fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18.</i></p> <p><i>§ 3º São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18.</i></p>

Indubitavelmente, ocorreu uma ampliação no elenco de entidades aptas a usufruir da isenção das contribuições previdenciárias. Por outro lado, observa-se uma salutar tendência em virtude da inserção, nos três parágrafos acrescentados ao art. 3º da Lei nº 8.742, de 1993, da exigência de que os serviços prestados e os programas ou projetos executados, devem sê-lo de forma continuada, permanente e planejada.

Consta, também, do artigo 2º do mesmo diploma legal, o seguinte parágrafo único, do qual se deduz que, muito embora o critério financeiro não deva preponderar na análise dos mínimos sociais, o enfrentamento da pobreza é prioritário, exatamente para atingir a universalização dos direitos sociais fundamentais:

Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais.

É adequado deduzir, portanto, que a Constituição Federal de 1988 bem como os diplomas legais posteriores, tentaram introduzir um pouco de organização e clareza em um setor onde reinava a indefinição, buscando estancar os desmandos financeiros.

Também é pertinente transcrever os pontos de vista expostos por BALERA, que pugna pela necessidade de uma estrutura abrangente, de um planejamento coerente abrangendo todas as atividades e iniciativas da Seguridade Social.

A verdade é que contra esse estado de coisas, erige-se o Estatuto Fundamental de 1988 cujo preceituário cuida de integrar a assistência social ao sistema brasileiro de Seguridade Social.⁷

Em outra linha de considerações, cumpre sublinhar o importante papel que exercem diversos canais de proteção social que adiante mencionaremos, incumbidos de cuidar dos vários setores nos quais a pobreza é mais identificável: o das crianças e adolescentes carentes; o dos idosos e o das pessoas portadoras de deficiência.

Trata-se de imensa rede de entidades não governamentais que, para além do Estado, criam programas de enfrentamento da pobreza, da fome, da marginalização e da doença.

⁷ BALERA, Wagner. **Sistema de Seguridade Social**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2009.p.119

*Quase se confundindo com a história do Brasil devem ser referidas, ainda que a respectiva atuação esteja primordialmente voltada para o setor de saúde, as Santas Casas de Misericórdia, de excepcional papel na assistência aos pobres.*⁸

Muitas vezes, a falta de acesso aos bens sociais mínimos resulta da ausência de renda monetária da unidade familiar, que a impede de se libertar do círculo vicioso da pobreza.

A confirmação de como a desigualdade resulta da falta de equidade na distribuição de renda, pode ser visualizada com o auxílio do Coeficiente de Gini.

*O coeficiente de Gini (ou índice de Gini) é um cálculo usado para medir a desigualdade social, desenvolvido pelo estatístico italiano Corrado Gini, em 1912. Apresenta dados entre o número 0 e o número 1, onde zero corresponde a uma completa igualdade na renda (onde todos detêm a mesma renda per capita) e um que corresponde a uma completa desigualdade entre as rendas (onde um indivíduo, ou uma pequena parcela de uma população, detêm toda a renda e os demais nada têm).*⁹

Em sua obra, BALERA cita a variação de 0,652 em 1989, para 0,593 em 2003. Tabela consultada no endereço eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, apresenta a variação entre 0,559 em 2004 e 0,524 em 2009, o que demonstraria uma atuação governamental parcialmente eficaz na redução da desigualdade, restando, todavia, muito a ser feito.

Constata-se que os programas governamentais confiados aos cuidados do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, em especial o Programa intitulado Bolsa Família, ampliado pela introdução do Brasil Carinhoso, e o Brasil sem Miséria representam instrumentos valiosos para elevar o patamar de renda da população na base da pirâmide social. Entretanto, em situações extremas, quando infortúnios específicos afligem o indivíduo ou a família, a distribuição de renda por si só pode ser insuficiente.

Até mesmo os autores que defendem a urgência de uma ampla e abrangente reforma fiscal e tributária, como por exemplo SILVA, reconhecem a dependência recíproca existente entre os vários ramos da Seguridade Social, conforme visualizada pelos constituintes de 1988:

⁸ BALERA, Wagner. **Sistema de Seguridade Social**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2009, p. 121

⁹ Desigualdade social. Disponível na Internet em: http://desigualdade-social.info/mos/view/%C3%8Dndice_de_Gini/. Acesso em: 02jan2012

De início, cabe ressaltar que quando se propõe reformar a previdência social, dela separando os chamados benefícios assistenciais, estamos, na verdade, falando de abandonar o conceito de seguridade social adotado na Constituição de 1988, que instituiu a universalização dos direitos de cidadania, pelo qual todo o cidadão, independentemente de qualquer contribuição específica, passava a contar com a proteção do Estado em caso de velhice ou invalidez.¹⁰

Apresentam-se, portanto, várias frentes de batalha quanto à separação entre atividades inerentes à assistência social e outras que lhe foram agregadas de maneira que se poderia reputar artificial, *a posteriori*. O benefício de prestação continuada encontra seu lastro no inciso V do art. 203 da Constituição Federal, ou seja, insere-se de maneira legítima no cenário imaginado pelos constituintes.

Outras formas de estímulo à inclusão social ou de atendimento a vítimas de moléstias graves e crônicas, integram o conjunto das políticas públicas a serem implementadas, porém o que se discute é a fonte de recursos a partir da qual devem ser financiadas. A mobilização da sociedade privada, expressa pela criação de associações e grupamentos comunitários das mais diversas naturezas, a participação de seus representantes em diversos Conselhos, fazem parte de uma tendência muito positiva, todavia o presente trabalho defende que suas atividades não devem ser financiadas mediante a renúncia fiscal.

2 CONCEITUAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

No subtítulo precedente, desenvolveu-se um esforço para examinar o que vem a ser assistência social. Viu-se que, pelo menos no Brasil e na atualidade, a assistência social, além de assegurar o mínimo existencial, inclui prestação de serviços educacionais e de saúde, e mais recentemente, também defesa de direitos. Entretanto, após examinar em que consistem as prestações disponibilizadas, a próxima etapa consiste em apreciar quais são as entidades que suprem as lacunas deixadas pela administração pública no oferecimento de tais serviços.

As entidades surgem espontaneamente, em virtude da mobilização de indivíduos ou de segmentos da sociedade. Conforme escreve MÂNICA:

¹⁰ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Rio de Janeiro: FGV, 2007, 18

O grupo de serviços não exclusivos e de interesse social, tais como educação, saúde e assistência social, desenvolvidos por entidades do terceiro setor, tornou-se extremamente relevante.¹¹

A responsabilidade deixa, portanto, de ser monopólio do Estado e passa a ser por ele incentivada, em especial através de benefícios fiscais, outorga de qualificações, títulos e certificados, bem como a possibilidade de celebração de ajustes específicos, como o contrato de gestão e o termo de parceria.¹²

Considerando o escopo do projeto em cujo âmbito serão utilizados os conhecimentos ora adquiridos, o foco está sendo dirigido para a assistência social, com a finalidade precípua de definir com a maior exatidão possível, quem são as entidades beneficentes de assistência social às quais se aplica a isenção, ou imunidade como querem outros doutrinadores, das contribuições sociais, prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna. Uma vez que esta isenção não foi uma criação original dos constituintes de 1988, e sim tem raízes mais distantes, deve-se levar em conta a gradativa evolução do conceito, inclusive no que tange à nomenclatura, que evoluiu de “entidade de fins filantrópicos” para “entidade beneficente de assistência social”.

O conceito de entidade que faz jus à isenção foi flexibilizado ao longo do tempo. A expressão “entidade filantrópica” foi abandonada, ou melhor, substituída por “entidades beneficentes de assistência social” a partir do § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988, terminologia esta que foi replicada na Lei nº 8.212 de 14 de julho de 1991, porém o Certificado outorgado pelo Conselho Nacional de Assistência Social somente passou a ser denominado “... de Entidade Beneficente de Assistência Social” a partir da Medida Provisória nº 2.129-6, de 23 de fevereiro de 2001.

Quanto à distinção entre as duas expressões, transcreve-se, abaixo, abalizada opinião:

Beneficente é aquela entidade que atua em favor de outrem que não seus próprios instituidores ou dirigentes, podendo ser remunerada por seus serviços. Filantrópica é entidade com idêntico escopo, mas cuja atuação é inteiramente gratuita, ou seja, nada cobra pelos serviços que presta. O constituinte ao outorgar a "imunidade" dos impostos não falou em "filantropia", mas em entidades beneficentes de "assistência social e

¹¹ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 54

¹² MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 56

*educação" e, ao cuidar das contribuições sociais, cuidou de entidades beneficentes e não apenas das entidades filantrópicas.*¹³

De acordo com CARVALHO: “antes de se adotar uma política específica sobre a matéria, todas as associações, sem fins lucrativos, de certa forma eram consideradas ‘de assistência social’.” Observam-se aí as raízes distantes de equívocos que perduraram por muitas décadas, ao equiparar instituições verdadeiramente voltadas para a assistência social e entidades que beneficiavam apenas os integrantes de uma determinada categoria profissional.

*O Welfare State brasileiro foi inaugurado ainda na Era Vargas, impulsionando-se o denominado terceiro setor, que cresceu na dependência de isenções e subvenções públicas.*¹⁴

CARVALHO detecta no Decreto-lei 525, de 1º de julho de 1938, que criou o Conselho Nacional de Serviço Social, a tendência de se considerar ações de educação e saúde como incluídas na assistência social, por ter aberto um leque muito amplo ao descrever as ações abrangidas pela política de assistência social da época.

Por outro lado, vale a pena registrar que naquele cenário o Conselho Nacional de Serviço Social tinha, dentre outras, a seguinte incumbência:

*b) elaborar o plano de organização do serviço social, para ser executado em todo o país, e compreensivo dos órgãos administrativos e das obras assistenciais destinadas a amparar a pessoa e a família, uma vez que se encontrem em qualquer situação de deficiência ou sofrimento causado pela pobreza ou pela miséria ou decorrente de qualquer outra forma de desajustamento social;*¹⁵

Assim, a União, embora também subvencionasse as entidades (conforme Decreto-lei nº 527, igualmente de 1º de julho de 1938), detinha a missão de elaborar um plano de organização do serviço social, que lhe permitia alocar os recursos onde fossem mais necessários.

A Constituição Federal de 1946 inovou ao introduzir a figura da “assistência educacional”:

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Filantropia e “Renúncia Fiscal”**. Disponível em http://www.filantropia.org/artigos/ives_gandra.htm. Acesso em 13 set.2012.

¹⁴ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. P.11

¹⁵ BRASIL Decreto-lei nº 525, de 1º de julho de 1938. Disponível em: www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=100867&tipoDocumento=DEL&tipoTexto=PUB . Acesso em: 26 out. 2011.

Art 172 - Cada sistema de ensino terá obrigatoriamente serviços de assistência educacional que assegurem aos alunos necessitados condições de eficiência escolar.¹⁶

Voltando o olhar para o cenário internacional, observa-se que data aproximadamente da mesma época, a elaboração do chamado Relatório Beveridge, que propunha exatamente a unificação entre os vários segmentos do que hoje é conhecido como Seguridade Social:

Ponto mais importante desse período da evolução securitária, é o famoso relatório Beveridge (Inglaterra, 1942). Este documento, que dá lugar ao plano do mesmo nome, foi responsável pela origem da Seguridade Social, ou seja, a responsabilidade estatal não só do seguro social, mas também de ações na área de saúde e assistência social.

O Plano Beveridge foi elaborado por comissão interministerial de seguro social e serviços afins, nomeada em julho de 1941, com o objetivo de trazer alternativas para os problemas da reconstrução no período pós-guerra. O término dos trabalhos deu-se em novembro de 1942.¹⁷

Conforme enumera IBRAHIM, o relatório Beveridge formula um conjunto de princípios, dentre os quais merecem destaque aqueles diretamente relacionados com o tema do presente trabalho:

Unificação do seguro e da assistência social em único ministério – devido à similitude de ações entre seguro e assistência social, seria evidente desperdício a manutenção de suas estruturas em paralelo para o atendimento da população. Como a assistência social visa ao preenchimento das lacunas previdenciárias, a direção única é fundamental para atingir-se estes objetivos.¹⁸

Separação da saúde do contexto previdenciário - a saúde, devido ao seu espectro amplo de atendimento, deve ser colocada em separado da previdência e assistência sociais, sob pena de comprometimento do atendimento e gigantismo do órgão responsável pela administração.

...

¹⁶ BRASIL Constituição Federal de 1946. Disponível em <http://www.soleis.com.br/ebooks/Constituicoes4-31.htm>. Acesso em: 05jan2012.

¹⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16. ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2011 – p. 48

¹⁸ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16. ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2011. p. 49

*Revogação das isenções – todo tipo de renúncia de receita deveria ser excluída, de modo a garantir a entrada de recursos suficientes para a manutenção do sistema securitário.*¹⁹

Ignorando totalmente os conselhos expressos no Relatório Beveridge, no Brasil a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que posteriormente viria a ser revogada pelo Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, concedeu às entidades a isenção das contribuições previdenciárias patronais:

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.

*Art. 2º As entidades beneficiadas pela isenção instituída pela presente lei ficam obrigadas a recolher aos Institutos, apenas, a parte devida pelos seus empregados, sem prejuízo dos direitos aos mesmos conferidos pela legislação previdenciária.*²⁰

Entretanto, tal determinação representava uma radical mudança de rumo em relação ao conteúdo do artigo 3º da Lei nº 91 de 28 de agosto de 1935:

Art. 3º Nenhum favor do Estado decorrerá do título de utilidade pública, salvo a garantia do uso exclusivo, pela sociedade, associação ou fundação, de emblemas, flammulas, bandeiras ou distintivos próprios, devidamente registrados no Ministério da Justiça e a da menção do título concedido.

Assim, passaram a usufruir da isenção concedida pela Lei nº 3.577, inúmeras entidades que se enquadravam no flexível critério do artigo 1º da Lei nº 91:

Art 1º As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente á collectividade podem ser declaradas de utilidade pública, provados os seguintes requisitos:

a) que adquiriram personalidade jurídica;

b) que estão em effectivo funcionamento e servem desinteressadamente á collectividade;

¹⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16. Edição. Rio de Janeiro. Impetus, 2011. p. 50

²⁰ BRASIL Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959. Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1959/3577.htm>. Acesso em: 04 jan.2012

*c) que o cargos de sua directoria não são remunerados.*²¹

Após um intervalo de aproximadamente dezoito anos, foi promulgado o Decreto-Lei nº 1.572, revogando a Lei nº 3.577, porém reconhecendo o direito adquirido das entidades que naquela data se encontrassem em gozo regular da isenção.

O efeito “moralizador” do Decreto-Lei nº 1.572 de 1º de setembro de 1977 foi bastante limitado, pois apenas impediu o ingresso de novas entidades no rol das beneficiárias da isenção. Observa-se que o princípio da isonomia foi ferido com a sua promulgação: entidades com finalidades e formas de atuação equivalentes, poderiam usufruir, ou não, da isenção, que representava uma significativa economia em suas despesas mensais, dependendo tão somente de ter atingido a regularidade documental antes da data de entrada em vigor do Decreto-Lei.

A fruição da isenção da quota patronal assumiu, destarte, durante quase quatorze anos, a aparência de um resquício histórico, limitado a um determinado contingente de entidades. O § 7º do art. 195 da atual Carta Magna remete à lei a definição das exigências para gozar da isenção de contribuição para a seguridade social.

O aludido dispositivo constitucional não é o único que faz referência às entidades, muito embora não seja adotada uma nomenclatura homogênea: a alínea c do inciso VI do artigo 150 menciona instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, ao passo que o § 7º do art. 195 do mesmo diploma legal se reporta a entidades beneficentes de assistência social. Logo, é perfeitamente possível imaginar uma entidade que faz jus à imunidade do art. 150, porém não está amparada pela isenção do § 7º do art. 195 da Carta Magna.

O § 7º do art. 195 da Constituição Federal estipulou:

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

Em sua redação original, dispõe a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

²¹ BRASIL Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1930-1949/L0091.htm. Acesso em: 05 jan. 2012

...

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

...

Mediante esta redação, a lei ampliou a interpretação do que se considera como assistência social beneficente, estendendo-a às atividades educacionais e da área de saúde. Com o advento da Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS (Lei nº 8.742/93) novas categorias foram incluídas:

Art. 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.

Sob a égide deste texto, além da assistência social interpretada como o mínimo essencial, o assessoramento, bem como a atuação na defesa e garantia de direitos, passavam a integrar o elenco dos serviços prestados pelas entidades (sem o qualificativo de “beneficentes”)

Em 6 de julho de 2011, a Lei nº 12.435 acrescentou três parágrafos ao artigo 3º da Lei nº 8.742/1993, explicitando as características dos vários tipos de entidades. Chama a atenção, em especial, o terceiro parágrafo:

§ 3º São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18.

Eliminaram-se, desta maneira, os limites finitos para a adesão de novas entidades, visto que, além de todos os direitos fundamentais já assegurados no texto constitucional, foi mencionada a “construção de novos direitos”.

Tomando como ponto de partida pronunciamento do Supremo Tribunal Federal na ADIN 2.028-5, José Hable escreve:

No que se refere à definição de assistência social, o STF tem uma interpretação ampla ao decidir que: “[...] o conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes.

*Pode-se afirmar então que entidades de interesse social são todas as fundações e associações sem fins lucrativos que tenham por finalidade o atendimento de demandas sociais, com questões voltadas ao interesse do público carente da sociedade, ou seja, prestam serviços relevantes de cunho social.*²²

É oportuno sublinhar, mais uma vez, que o presente trabalho não pretende minimizar o relevante papel desempenhado pelas entidades no preenchimento das lacunas deixadas pelas instituições oficiais, e sim definir se a forma escolhida para o financiamento de suas atividades é adequada.

*Não há dúvida que as atividades desenvolvidas pelas entidades de assistência social são de extrema relevância para o Estado, na medida em que os serviços desenvolvidos por tais pessoas jurídicas são de atribuição originária do próprio Estado, que não os realiza por impossibilidade orçamentária, material, pessoal, ou mesmo por sua ineficiência.*²³

O círculo mais amplo das entidades do chamado Terceiro Setor inclui as entidades de defesa de direitos, que desempenham um importante papel na sociedade hodierna, conforme exposto pela cientista social Ruth Cardoso:

*O conceito de Terceiro Setor (...) inclui o amplo espectro das instituições filantrópicas dedicadas à prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem-estar social. Compreende também as organizações voltadas para a defesa dos direitos de grupos específicos da população, como as mulheres, negros e povos indígenas, ou de proteção ao meio ambiente, promoção do esporte, cultura e do lazer.*²⁴

Não obstante, reputa-se excessiva a extensão da isenção das contribuições previdenciárias constitucionalmente prevista a este novo conjunto de entidades.

Embora previdência e assistência social sejam ambas integrantes da Seguridade Social, trata-se de destinações distintas, com clientelas autônomas e cujas fontes de recursos também são diferentes. As contribuições previdenciárias possuem natureza comparável àquela de um seguro e o objetivo de sua arrecadação é o pagamento dos benefícios

²² HABLE, José. A imunidade das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes. PAES, José Eduardo Sabo, (Coord.). *Terceiro Setor e Tributação*. Brasília: Fortium, 2010.

²³ SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. In: BRITO, Edvaldo Pereira de, (Coord.). *Revista Tributária e de finanças públicas*. Ano 18–94–setembro-outubro 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.p. 102.

²⁴ CARDOSO, Ruth., apud MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro Setor e Imunidade Tributária – Teoria e Prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 63

previdenciários. Outros benefícios, como aquele previsto na Lei Orgânica da Assistência Social, lei nº 8.742 de 1993, artigo 2º, I,e) devem possuir fontes distintas.

3 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – POSSUEM NATUREZA TRIBUTÁRIA?

Encontra-se a definição lapidar do que seja tributo, no Código Tributário Nacional:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*²⁵

Luciano Amaro, após tecer uma série de críticas ao conceito acima transcrito, lembrando ainda que o mesmo foi elaborado na vigência de outro texto constitucional, cunhou a sua própria definição: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”

Reporta o mesmo autor, que a Constituição não se preocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-las, limitando-se a arrolar. Inclui, então, as contribuições sociais, instituíveis pela União, em conformidade com o artigo 149 da CF, no elenco dos tributos.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, 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 art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Ainda segundo Luciano Amaro, a lei a que remete o § 4º do art. 195 é a lei ordinária e não a lei complementar, porém esta lei ordinária ali prevista, “precisa respeitar as mesmas condicionantes a que a lei complementar, exigida pelo art. 154, I, deve obediência.”

Todavia, a matéria não é pacífica, pois, como registra Luciano Amaro em relação às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, “Já se afirmou que as contribuições dos trabalhadores teriam a natureza de taxas (dada a “contrapartida” dos

²⁵ BRASIL Decreto-Lei n. 1.572, de 1º de setembro de 1977. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1572.htm> Acesso em: 03 nov. 2011.

benefícios a eles prestados ou postos à disposição) e as contribuições das empresas seriam impostos (em face da inexistência de “contrapartida”).”²⁶

Ainda sob a visão do mesmo autor acima citado, e partindo para uma aproximação maior do verdadeiro objeto de nosso estudo, obtém-se a descrição do que sejam, no universo dos tributos, as contribuições:

O art. 149, caput, da Constituição agrupa três figuras rotuladas como “contribuições”: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, outorgando-as à competência da União, que deve utilizá-las como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.”²⁷

Mais adiante, Amaro relata o embate acerca da classificação das contribuições:

Muito se tem discutido acerca da classificação das contribuições atualmente previstas no art. 149 e no art. 149-A da Constituição, especialmente as destinadas ao custeio da seguridade social (CF, art. 195, I, II e II, e §§ 4º e 8º). Já se afirmou que as contribuições dos trabalhadores teriam a natureza de taxas (dada a “contrapartida” dos benefícios a ele prestados ou postos à sua disposição) e as contribuições das empresas seriam impostos (em face da inexistência de “contrapartida”).²⁸

A Constituição Federal outorgou ao legislador o poder de instituir contribuições sociais para financiar a Seguridade Social – logo, a permissão para legislar se aplica precipuamente a esta finalidade. O sentido da criação da contribuição social reside na existência de sistema protetivo a ser financiado.

Um terceiro grupo de tributos é composto pelas exações cuja tônica não está nem no objetivo de custear as funções gerais e indivisíveis do Estado (como ocorre com os impostos) nem numa utilidade divisível produzida pelo Estado e fruída pelo indivíduo...

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Nesse grupo se incluem as contribuições sociais, ...²⁹

Um esclarecimento mais detalhado sobre a correlação de direitos e deveres que justifica a existência da Seguridade Social, que embora se afigure como custo para o empregador, representa concomitantemente uma vantagem para o mesmo em virtude de ter o seu empregado protegido contra as contingências naturais da vida, pode ser obtido no trecho a seguir, extraído de artigo escrito por FERREIRA:

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 84.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 74

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 84

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

Os beneficiados diretos da seguridade social são aqueles que se utilizam efetivamente do sistema de proteção. Já os beneficiários indiretos são, por exemplo, os empregadores. A vantagem especial potencial deferida indiretamente ao empregador está na própria criação do regime jurídico de proteção social deferido diretamente a seu empregado. Esta vantagem especial justifica o dever de contribuir, a provocação de uma especial despesa, pelo sujeito passivo-empregador, ao sistema protetivo. Mas, olhando de perto, parece-nos que em ambas situações, ao empregador será deferida uma vantagem, vez que, mesmo provocando uma situação de risco social, causadora de maior despesa e autorizadora da incidência da contribuição, contará com a cobertura da seguridade à situação por ele provocada, o que não deixa de ser o recebimento de uma especial vantagem.³⁰

Conforme expõe IBRAHIM no capítulo que versa sobre a destinação das contribuições sociais:

Admitindo-se a natureza tributária das contribuições sociais, não são estas tributos vinculados, mas sim tributos de arrecadação vinculada, pois têm sua arrecadação destinada à despesa preestabelecida pela Constituição: a seguridade social

Algumas delas, como as contribuições previdenciárias (art. 195, I, a e II, da CRFB/88), têm até destino certo para somente um segmento da seguridade social – a previdência social (art. 167, XI, da CRFB/88).

[...]

As demais contribuições sociais, a par das previdenciárias, podem ser utilizadas em quaisquer despesas, desde que vinculadas a algum segmento da seguridade social – saúde, assistência social e até mesmo a previdência social.³¹

Em virtude das características próprias inerentes às contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988, aplica-se a elas um regime constitucional diferenciado: competência condicionada, anterioridade nonagesimal, princípio da equidade no custeio, princípio da contrapartida, orçamento próprio, **imunidade especial**, parafiscalidade necessária e sujeitos passivos específicos.

Conforme expresso pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 8, as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social possuem natureza tributária, motivo pelo qual estão sujeitas ao prazo prescricional do art. 174 do Código Tributário Nacional:

³⁰ FERREIRA, Dâmares. Isenção nas Contribuições Sociais, in **Revista Âmbito Jurídico**. Disponível na internet em http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4188. Acesso em 9ago 2012.

³¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16. ed. Niterói-RJ: Impetus, 2011. p. 282

Súmula Vinculante 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Por outro lado, a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, as contribuições sociais em questão estão estritamente vinculadas à finalidade para a qual foram instituídas, conforme se observa ao lançar um olhar mais demorado para interpretar a vedação imposta pelos constituintes derivados em 1998:

Art. 167. São vedados:

...

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

A respeito da vedação imposta pelo texto legal supra, Amaro tece o seguinte comentário:

“...Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina.”³²

Cumprido ressaltar que o artigo 201 da Carta Magna se restringe exclusivamente à previdência social de caráter contributivo e de filiação obrigatória. Logo, a despeito do conceito abrangente de Seguridade Social, quaisquer benefícios assistenciais de caráter não contributivo terão que ser custeados com recursos provenientes de outra fonte. VIANNA vislumbra na Emenda Constitucional nº 20 de 1998, uma ameaça à Seguridade Social:

Ao longo do presente texto, afirmou-se que a Seguridade Social brasileira foi desfigurada pela legislação infraconstitucional que regulamentou os preceitos constitucionais. Cabe acrescentar que todas as leis e os decretos que alteraram os objetivos da Carta relacionados com a proteção social, aprovados pelo Congresso Nacional, tiveram origem em projetos de iniciativa do Executivo Federal, ocupado, de 1994 a 2002, por uma coalizão partidária liderada pelo Partido da Social-Democracia Brasileira (PSDB) e, a partir de 2003, por outra coalizão, dessa feita liderada pelo Partido dos

³² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 101

*Trabalhadores (PT). Em 1998, a Emenda Constitucional 20, que modificou a Previdência Social, representou, em grande medida, uma resistência do Parlamento ao projeto governamental, bem mais radical do que o documento aprovado.*³³

A preocupação quanto à adaptação do texto constitucional ao novo perfil da sociedade é constante, de modo que o artigo 201 foi objeto de diversas Emendas Constitucionais sucessivas, tais como a Emenda nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e a Emenda nº 47, de 5 de julho de 2005, porém persiste o caráter contributivo da previdência social brasileira.

4 IMUNIDADE OU ISENÇÃO?

Preliminarmente, uma vez estabelecido que as contribuições sociais possuem natureza tributária, devemos nos debruçar sobre a distinção entre os dois institutos, ou como querem alguns autores, os três institutos, visto acolherem dentre eles a não-incidência, que poderiam autorizar a dispensa aos recolhimentos previdenciários.

Oliveira Netto³⁴ procedeu a uma minuciosa resenha das posições adotadas por diversos doutrinadores com relação aos conceitos de imunidade, isenção e não-incidência, que foram sistematizadas, para melhor visualização, no Apêndice A.

Este autor também alerta para a presença de limitações ao poder de tributar, que entende constituírem imunidades, a despeito da divergência lingüística, em capítulo da Carta Magna que não é aquele dedicado ao Sistema Tributário Nacional:

Finalmente há imunidades tributárias situadas fora do capítulo do Sistema Tributário Nacional

*O art. 195, § 7º, declara “isentas” (entenda-se “imunes”, para uniformizarmos a linguagem) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*³⁵

³³ VIANNA, Maria Lúcia Teixeira Werneck. **Seguridade social e combate à pobreza no Brasil: o papel dos benefícios não-contributivos** Disponível em http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fprog_nao_contri.pdf. Acesso em 10 ago. 2012.

³⁴ OLIVEIRA NETTO, Alexandre. **A imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF e os meios eletrônicos**. BRITO, Edvaldo Pereira de, (Coord.). Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-94; São Paulo. set.-out. 2010.

³⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 184

Com efeito, a questão do adequado enquadramento do privilégio outorgado às entidades beneficentes de assistência social, passa pela análise de uma tríplice possibilidade: não incidência, imunidade ou isenção.

A grande diferença é que no caso de não-incidência, não há qualquer impeditivo de que uma fonte formal, obedecendo os requisitos legais, modifique a situação até então existente e institua tributo a incidir sobre determinado fato, doravante fato gerador, originando a obrigação e o crédito tributário, enquanto que a imunidade, além de não haver legislação contendo tributo incidindo sobre determinado ato ou fato protegido, existe uma previsão constitucional que retira a competência dos entes públicos em criar qualquer obrigação sobre aquele fato ou pessoa protegida, obviamente não podendo ser alterada por leis.

*Portanto, a imunidade decorre da Constituição Federal estabelecer a incompetência tributária; a isenção se baseia na lei, havendo antes a obrigação tributária e a posteriori a sua exclusão; e, a não incidência decorre da simples ausência de previsão legal ou previsão legal excluindo a base impositiva da possibilidade onerosa, a qual pode ser alterada a qualquer tempo por legislação singela.*³⁶

PACHECO, após reportar-se à hierarquia das normas, passa a discorrer sobre a criação do Sistema Tributário, e sua natureza distributiva, da seguinte forma:

*Haverá situações em que o particular será chamado a colaborar, ou ainda, sem que sua colaboração seja exigida, esta será reconhecida pelo Estado. Neste caso o cidadão é considerado um parceiro na prestação de serviços públicos que o Estado deveria prestar, mas não faz no nível e grau desejáveis.*³⁷

Prossegue, mais adiante, tecendo considerações quanto à competência tributária no campo constitucional:

[...]

Assim a competência tributária cometida a uma pessoa de direito público interno: União, Estados, Distrito Federal e Municípios é determinada por

³⁶ TAINO, Fabiano dos Reis. *A imunidade das entidades de assistência social. Fiscosoft Online informações fiscais e legais*. 2003. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2bq0/a-imunidade-das-entidades-de-assistencia-social-fabiano-dos-reis-taino>>. Acesso em: 10 out. 2011.

³⁷ PACHECO, Ângela Maria da Motta. **A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos**. A remuneração de dirigentes não macula a sua natureza de entidade imune. Inconstitucionalidade do requisito da não remuneração de dirigentes como caracterizador da não lucratividade introduzido pela Lei n. 9.532, de 12 de Dezembro de 1997 (art. 12, § 2º). MOREIRA FILHO, Aristóteles e Lobo, Marcelo Jatobá, (Coord.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária* – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Fórum, Belo Horizonte, 2004. p. 243.

um feixe de normas constitucionais que, em conjunto, estabelecerão a exata medida dessa competência.

[...]

E é neste feixe de normas que se insere a imunidade, como norma constitucional de incompetência, recortando e restringindo o campo possível da feitura de normas matrizes de incidência tributária.³⁸

[...]

Todas as vezes que o particular realiza a função que o Estado deveria realizar, e esta função está prescrita como básica e primordial, considera-se seu parceiro. Como tal, a sua atividade deixará de ser tributada pelo Estado.³⁹

A imunidade tributária, assegurada pelo inciso VI, letra c), do art. 150 da Constituição, foi contemplada nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, conforme segue:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições

³⁸ PACHECO, Ângela Maria da Motta, **A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos**. A remuneração de dirigentes não macula a sua natureza de entidade imune. Inconstitucionalidade do requisito da não remuneração de dirigentes como caracterizador da não lucratividade introduzido pela Lei n. 9.532, de 12 de Dezembro de 1997 (art. 12, § 2º). MOREIRA FILHO, Aristóteles e Lobo, Marcelo Jatobá, (Coord.). **Questões Controvertidas em Matéria Tributária** – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Fórum, Belo Horizonte, 2004.

³⁹ PACHECO, Ângela Maria da Motta, **A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos**. A remuneração de dirigentes não macula a sua natureza de entidade imune. Inconstitucionalidade do requisito da não remuneração de dirigentes como caracterizador da não lucratividade introduzido pela Lei n. 9.532, de 12 de Dezembro de 1997 (art. 12, § 2º). MOREIRA FILHO, Aristóteles e Lobo, Marcelo Jatobá, (Coord.). **Questões Controvertidas em Matéria Tributária** – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Fórum, Belo Horizonte, 2004., p. 247

de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.⁴⁰

Para melhor compreensão dos dispositivos, portanto, cabe definir: o que significa “sem fins lucrativos”?

A lei nº 9.532, de 1997, continha originalmente, em seu artigo 12, o seguinte § 3º:

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Após sua alteração conforme art. 10 da Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, o parágrafo em questão passou a ostentar a seguinte redação:

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.⁴¹

Já a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, estipula:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como

⁴⁰ BRASIL Decreto-Lei n. 1.572, de 1º de setembro de 1977. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1572.htm> Acesso em: 03 nov. 2011.

⁴¹ BRASIL Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm. Acesso em: 06 jan. 2012.

entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Entretanto, o art. 3º da Lei nº 8.742, de 1993, Lei Orgânica da Assistência Social, continha a redação abaixo transcrita:

Art. 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.

Observa-se que, no texto acima, a ausência de fins lucrativos estava atrelada ao atendimento e assessoramento, não era um atributo intrínseco das entidades e organizações. Tal equívoco só veio a ser corrigido quando a Lei nº 12.435 deu nova redação ao artigo em questão:

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos. [\(Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)

PACHECO também buscou conceituar com precisão o que vem a ser o lucro, que não poderia constituir a finalidade das entidades desejosas de obter a imunidade, e por extensão, a isenção:

Lucro, pois, é o resultado positivo da soma das receitas, diminuída dos custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, resultando este da conjugação do capital de risco e do esforço humano aplicados na realização da atividade, objeto da empresa⁴².

Assim se pronuncia HABLE, recorrendo para tanto à consulta a obra de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto:

Pode-se assim admitir o lucro, pois a ausência de fins lucrativos não implica necessariamente prestação gratuita de serviços. Porém, não pode haver a

⁴² PACHECO, Ângela Maria da Motta, **A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos**. A remuneração de dirigentes não macula a sua natureza de entidade imune. Inconstitucionalidade do requisito da não remuneração de dirigentes como caracterizador da não lucratividade introduzido pela Lei n. 9.532, de 12 de Dezembro de 1997 (art. 12, § 2º). MOREIRA FILHO, Aristóteles e Lobo, Marcelo Jatobá, (Coord.). **Questões Controvertidas em Matéria Tributária** – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Editora Fórum Ltda., 2004., p. 257

*distribuição ou apropriação dos resultados entre seus sócios, dirigentes ou empregados, pois todo e qualquer rendimento da entidade deve ser revertido integralmente aos seus objetivos sociais, no fomento da própria atividade que desempenha.*⁴³

Imunidades incondicionadas, na visão de PACHECO, são aquelas que estão integralmente previstas nos artigos da Constituição Federal, dispensando qualquer regulamentação adicional. Por outro lado, dentre outras hipóteses, a imunidade que beneficia as instituições de assistência social às quais se refere o artigo 150 da Constituição Federal, é classificada, pela autora, como condicionada, tendo em vista a locução “atendidos os requisitos da lei” contida no inciso VI.

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;

E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar?

Por que o constituinte coloca um muro à imposição de forma insuperável, a não ser por emenda constitucional?

*É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc.*⁴⁴

Convém recorrer ao Código Tributário Nacional:

⁴³ BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias e limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo, Dialética, 1999. P. 23, apud HABLE, José. *A imunidade tributária das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes*. PAES, José Eduardo Sabo, (Coord.). *Terceiro setor e tributação*. Brasília: Fortium Editora, 2010, p. 76

⁴⁴ BAPTISTA, Joaquim de Almeida. Imunidade dos entes assistenciais e filantrópicos. Ilha de Comandatuba, 2000. **Fiscosoft On Line, informações fiscais e legais**. Disponível em: www.fiscosoft.com.br/a2bq1/immunidade-dos-entes-assistenciais-e-filantropicos-joaquim.de-almeida-baptista#ixzz1W510XPpk. Acesso em: 21 out.2011.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*⁴⁵

Segundo BAPTISTA⁴⁶, “se a isenção é uma outorga veiculada através de lei infraconstitucional do poder tributante, não seria justo que o favor fiscal fosse interpretado além das forças que o próprio poder tributante ofertou.”

Entenda-se: a norma de isenção não comporta aplicação por analogia.

Não pode, em princípio, ter ampliado o seu alcance, pelo uso dos recursos da hermenêutica. Já a norma de imunidade, embora formalmente assemelhada à norma de isenção, comporta todas as ampliações necessárias a que a norma da Constituição alcance sua finalidade.

Em outras palavras, enquanto na interpretação da norma de isenção deve predominar, em princípio, o elemento literal, na interpretação da norma de imunidade deve predominar o elemento teleológico ou finalístico, sem o que não estará sendo assegurada a supremacia da Constituição.

*Com efeito, sendo a Constituição um plano fundamental da ação estatal, na interpretação de suas normas deve sempre prevalecer o finalismo. E como cada imunidade é instituída em face de um princípio que a Constituição consagra como viga mestra do ordenamento jurídico, é da máxima importância que se faça valer, que se faça efetivo, o princípio que inspirou a imunidade.*⁴⁷

Hable começa por definir em que, precisamente, consiste a imunidade tributária e defender o argumento de que “no § 7º, art. 195, da CF/88, há uma atecnia incorrida pelo constituinte ao chamar de *isenção* uma providência que impede a instituição de tributo, o que já se sabe ser *imunidade*, segundo julgado do próprio STF.”⁴⁸

⁴⁵ BRASIL Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 nov. 2011.

⁴⁶ BAPTISTA, Joaquim de Almeida. Imunidade dos entes assistenciais e filantrópicos. Ilha de Comandatuba, 2000. **Fiscosoft On Line, informações fiscais e legais**. Disponível em: www.fiscosoft.com.br/a/2bq1/imunidade-dos-entes-assistenciais-e-filantropicos-joaquim-de-almeida-baptista#ixzz1W510XPpk. Acesso em: 21 out.2011.

⁴⁷ BAPTISTA, Joaquim de Almeida. Imunidade dos entes assistenciais e filantrópicos. Ilha de Comandatuba, 2000. **Fiscosoft On Line, informações fiscais e legais**. Disponível em: www.fiscosoft.com.br/a/2bq1/imunidade-dos-entes-assistenciais-e-filantropicos-joaquim-de-almeida-baptista#ixzz1W510XPpk. Acesso em: 21 out. 2011.

⁴⁸ HABLE, José. *A imunidade tributária das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes*. PAES, José Eduardo Sabo, (Coord.). **Terceiro Setor e Tributação**. Brasília: Fortium, 2010.

Em que pese a proliferação de teses doutrinárias segundo as quais os constituintes teriam cometido um equívoco, denominando isenção ao que legitimamente constituiria a imunidade das entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições sociais, também se encontram precedentes jurisprudenciais favoráveis ao acolhimento da isenção prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, conforme exemplo a seguir transcrito:

Processo: AC 67196 DF 0067196-90.1998.4.01.0000
Relator(a): DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA
Julgamento: 08/06/2010
Órgão Julgador: OITAVA TURMA
Publicação: 18/06/2010 e-DJF1 p.465
 CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE/ISENÇÃO. ART. 195, § 7º, DA CF. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI 8.212/91. MEDIDA LIMINAR NA ADIN 2.028-5/DF.

- 1. O benefício fiscal erigido em favor das entidades filantrópicas tem contornos de isenção e não de imunidade quanto às condições legais para seu gozo, pois o legislador constitucional ressaltou expressamente o atendimento "às exigências estabelecidas em lei" (CF, art. 195, § 7º), sendo válidas, portanto, as disposições insertas no art. 55 da Lei 8.212/91. Descabe exigir-se a edição de lei complementar para tanto.*
- 2. O STF, nos autos da ADIn 2.028-5/DF, deferiu liminar para suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732/98.*
- 3. Suspensos os dispositivos da Lei 9.732/98, permaneceu válida a redação anterior da Lei 8.212/91, cujos requisitos devem ser observados para o gozo da benesse fiscal. Precedentes deste Tribunal.*
- 4. Apelação das autoras parcialmente provida apenas para afastar os §§ do art. 55 da Lei 8.212/91, incluídos pela MP n. 1.729/98, convertida na Lei 9.732/98.⁴⁹*

Conforme se observa da transcrição supra, consta remissão à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-5/DF, que constitui um marco histórico no que concerne à interpretação do texto constitucional referente às entidades beneficentes de assistência social. Muito embora na referida ADIn tenha sido concedida Liminar para suspender diversos artigos da Lei nº 9.732, de 11/12/1998, artigos estes que perderam sua eficácia com a revogação do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 pela Lei nº 12.101/2009, é de extrema relevância para o presente capítulo o entendimento expresso pelo STF de que o objeto do art. 195, § 7º da Constituição Federal seria a **imunidade**:

“

⁴⁹ BRASIL Tribunal Regional Federal 1. Região - APELAÇÃO CIVEL: AC 67196 DF Processo n. 0067196-90.1998.4.01.0000. Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. Disponível em: <www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15322371/apelacao-civel-ac-67196-df-00671969019984010000-trf1> Acesso em: 02 nov.2011.

“ ... No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.- É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. ...”⁵⁰

Como se deduz do trecho acima, o Ministro Relator da ADIn 2028-5 mostrou-se sujeito às influências de uma corrente doutrinária, ainda que contrariando jurisprudência do próprio STF.

Resumindo, enquanto perdurar no texto da Carta Magna a palavra “isenção”, entendemos que a interpretação literal da norma será a mais indicada.

5 DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS – ART. 150 E ART. 195 DA CF

Trata-se de uma sutil questão de hermenêutica: que pretenderam os constituintes, ao mencionar de formas ligeiramente diferentes as entidades em dois distintos capítulos da Carta Magna?

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:

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2028 MC / DF - DISTRITO FEDERAL. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Julgamento: 11/11/1999. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2028%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2028%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 23 nov.2012.

...

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

As exigências para gozo da isenção das contribuições previdenciárias são mais rigorosas do que aquelas para fruição da imunidade tributária prevista no art. 150? É lícito entender que toda entidade apta à isenção do art. 195 pode também valer-se da imunidade do art. 150, porém o oposto não é verdadeiro?

A julgar pelo teor da Decisão 176, de 21.12.2000, da SRRF/10ª RF, sim:

ENTIDADES IMUNES OU ISENTAS. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. GOZO DE IMUNIDADE. REQUISITOS LEGAIS. Instituições de assistência social, sem fins lucrativos, e entidades filantrópicas de assistência social, independentemente do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, cumpridos os requisitos legais, mantêm a imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988.

Entidades beneficentes de assistência social, para a manutenção da isenção constitucional prevista no §7º do art. 195 da CF/88, além das exigências estabelecidas em lei, devem ser reconhecidas como de utilidade pública federal, estadual ou municipal, bem como, portar o Registro e o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos.

Fundamentação legal: Decisão 176, de 21.12.2000, da SRRF/10ª RF.⁵¹

Observa-se, a partir da Decisão transcrita, que os ditames para gozo da isenção das contribuições sociais, são ainda mais restritivos do que aqueles para fruição da imunidade quanto a outros tributos.

Quanto ao comparativo entre as disposições infraconstitucionais referentes à imunidade e à isenção, a seguir exposto em quadro próprio, é oportuno comentar que a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o inciso I do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Onde se lia “I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;”, que passou a vigorar com a redação atual: “I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;”.

Imunidade prevista no art. 150, VI, c da	Isenção prevista no art. 195, § 7º da
--	---------------------------------------

⁵¹ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: Imunidade e Isenção Tributária.** 5. ed., Juruá, Curitiba, 2009. P. 131.

Constituição Federal, conforme Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966	Constituição Federal, conforme Lei nº 12.101 de 2009
<p>CTN, Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:</p> <p>IV – cobrar impostos sobre:</p> <p>c) O patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;</p>	<p>Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:</p>
<p>CTN, Art. 14</p> <p>I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título</p>	<p>V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;</p>
	<p>I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, 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;</p>
<p>II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;</p>	<p>II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;</p>
	<p>III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;</p>
<p>III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.</p>	<p>IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;</p>

6 A QUESTÃO DA REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES

A proliferação de entidades gerou a necessidade de definir parâmetros para distinguir entre aquelas genuinamente voltadas para o bem-estar de seus protegidos e outras que teriam o fito principal de glorificar os seus instituidores ou, mais grave ainda, de enriquecê-los. Surgiu, assim, o mandamento de que o trabalho dos dirigentes teria que ser gratuito:

Assim, a exigência de não remuneração dos seus dirigentes, em que os cargos somente poderão ser exercidos de forma gratuita e voluntária, sob pena de não concorrer a certos certificados, está contida em normas de cunho constitutivo. Num segundo momento, esse requisito estende-se à legislação tributária, porquanto o direito à imunidade tributária somente será concedido à instituição de assistência social, que comprove ser e funcionar, segundo requisitos dispostos em lei ordinária, conforme já decidiu o STF.⁵²

Evidentemente, a fixação do critério se deu antes de surgirem os administradores profissionais, que dirigem uma entidade da mesma maneira como se exerce qualquer outra profissão. A distinção entre um administrador contratado, que conduzirá a entidade de maneira técnica, e cuja atuação poderá ser muito benéfica para os assistidos, e o doador dos recursos iniciais que deram origem à instituição, e que muitas vezes a transforma em ocupação principal, sob pena de tornar pouco nítida a transição de público para privado.

Para melhor definir o que, precisamente, o legislador entendeu por remuneração dos dirigentes, podemos transcrever a manifestação de Young sobre o assunto:

Para gozo da imunidade, as instituições imunes não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

Nesta hipótese, entende-se como dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte.

Não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica, e a estas podem ser

⁵² HABLE, José. *A imunidade tributária das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes*. In: **Terceiro Setor e Tributação**. PAES, José Eduardo Sabo, (Coord.). Fortium, Brasília, 2010.

atribuídas remunerações, tanto em relação à função ou cargo de gerência, quanto a outros serviços prestados à instituição (IN SRF 113/98, art. 4º).⁵³

Transcreve-se, a seguir um trecho no qual Taino analisa o termo “vantagens”, contido no art. 55 da Lei nº 8.212/91:

E por fim, há a exigência de não remunerar ou oferecer vantagens a seus sócios e dirigentes. Sobre o obscuro termo vantagens, o mesmo poderia se considerar sensato, eis que "vantagens" nos faz refletir ao menos em lucro, o que aí seria vedado em qualquer hipótese de nosso ordenamento, e não somente através da debatida lei.

Sobre a remuneração novamente nos deparamos com excessiva precaução do legislador que compromete inclusive o ideal funcionamento das Entidades de Assistência, uma vez que importaria aos dirigentes destas Entidades serem pessoas abonadas financeiramente que queiram praticar caridade, o que por óbvio se mostra um equívoco.⁵⁴

Assim, embora doutrinadores defendam que o dirigente, no exercício de cargo na entidade mantida, deva receber algum tipo de remuneração, em obediência aos princípios da isonomia e da igualdade (CF/88, art. 5º, inciso XII), o legislador ordinário vedou expressamente a possibilidade de remuneração ou equivalentes para os cargos administrativos da entidade, por meio de normas que tratam sobre a constituição e o funcionamento da entidade beneficente de assistência social ...⁵⁵

Cabe observar que, em virtude do contínuo esforço de aprimoramento da legislação aplicável, o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, sendo substituído pela Lei nº 12.101/2009:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os [arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, 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;

⁵³ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos – Imunidade e isenção tributária** – Resumo Prático. 5. ed., 2009, Juruá, Curitiba, 2011

⁵⁴ TAINO, Fabiano dos Reis. *A imunidade das entidades de assistência social. Fiscosoft Online informações fiscais e legais*. 2003. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2bq0/a-imunidade-das-entidades-de-assistencia-social-fabiano-dos-reis-taino>>. Acesso em: 10 out. 2011.

⁵⁵ HABLE, José. *A imunidade tributária das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes*. PAES, José Eduardo Sabo, (Coord.) **Terceiro setor e tributação**. Brasília: Fortium Editora, 2010.p. 84

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

E, mais adiante:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Para melhor aquilatar o peso relativo das isenções usufruídas, convém transcrever texto didático disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

O direito à isenção abrange as seguintes contribuições:

I – 20% (vinte por cento), destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais (autônomos) que prestem serviços à entidade;

II – 1%, 2% ou 3% destinadas ao financiamento de aposentadorias especiais e de benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços à entidade;

III – 15% (quinze por cento), destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

IV – contribuição incidente sobre o lucro líquido (CSLL), destinada à seguridade social;

V – COFINS incidente sobre o faturamento, destinada à seguridade social;

*VI – PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta, destinada à seguridade social.*⁵⁶

Entretanto, com o fracionamento da atribuição da outorga do Certificado conforme o segmento atendido pela entidade (assistência social, saúde ou educação), as regras de concessão passam a ser estipuladas de forma diferenciada.

⁵⁶ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível na Internet em <http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/Contribuicoes/IsenContribSoc.htm#2>. Entidades beneficentes de assistência social. Acesso em 13 set.2012.

Foi publicada no Diário Oficial da União, em 26 de dezembro de 2011, a Portaria nº 353, de 23 de dezembro de 2011, do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, que “estabelece procedimentos relativos à certificação de entidades beneficentes de assistência social, no âmbito do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome”.

O artigo 2º do citado ato normativo dispõe conforme segue:

A certificação será concedida pela Secretaria Nacional de Assistência Social – SNAS às entidades ou organizações de assistência social que realizam ações socioassistenciais de forma gratuita, a quem delas necessitar, sem qualquer discriminação, e segundo o princípio da universalidade, observada a Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e o Decreto nº 6.308, de 14 de dezembro de 2007.

Os incisos do parágrafo único do referido artigo conceituam o que sejam entidades de atendimento, de assessoramento ou de defesa e garantia de direitos. O artigo 3º informa que o requerimento de concessão ou de renovação de certificação de entidade com atuação exclusiva na área de assistência social.

Muito embora o artigo 5º relacione com grande riqueza de detalhes a documentação que deverá acompanhar o requerimento a ser formalizado pela entidade que desejar obter a certificação, não há qualquer menção à obrigatoriedade de comprovar que a entidade não remunera seus dirigentes.

Temos, então, uma curiosa situação, conforme a seguir descrito. O inciso I do artigo 29 da Lei nº 12.101 de 2009, exige:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os [arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, 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;

Por outro lado, também consta da mesma lei:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Implicitamente, a Administração Pública proferiu um voto de confiança às entidades que estiverem aptas a cumprir os requisitos enumerados na Portaria 353, que são bastante detalhados no que concerne às atividades finalísticas.

O mencionado Decreto nº 7.237 revogou os artigos 206 e 207 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, extinguindo a figura do pedido de isenção perante a entidade arrecadadora. Dentro do novo contexto, a entidade certificada, seja pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, seja pelo Ministério da Saúde ou pelo Ministério da Educação, independentemente de novo requerimento, passa a usufruir da isenção, e quaisquer desvios, dentre eles o descumprimento da condição relativa à remuneração dos dirigentes, possivelmente serão constatados durante uma hipotética fiscalização futura desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito embora o art. 16 do Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010, contenha previsão de representação proveniente de quatro fontes distintas:

Art. 16. Verificada prática de irregularidade pela entidade certificada, são competentes para representar, motivadamente, ao Ministério responsável pela certificação, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

I - o gestor municipal ou estadual do SUS ou do SUAS, de acordo com a sua condição de gestão, bem como o gestor da educação municipal, distrital ou estadual;

II - a Secretaria da Receita Federal do Brasil;

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na [Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007](#), e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde; e

IV - o Tribunal de Contas da União.

Considerando que alguns dos requisitos indispensáveis para o gozo da isenção das contribuições sociais, são comuns à imunidade tributária, pode-se interpretar tal decisão como fundamentada no critério da economia processual. É oportuno transcrever, para fins de comparação, o artigo 12 e respectivos parágrafos, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. *(Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*

No que concerne ao eventual descumprimento dos requisitos exigidos para o gozo da imunidade tributária concedida em conformidade com o art. 150 da Constituição Federal, dispõe o art. 13 da Lei nº 9.532:

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n.º 9.430, de 1996.

A legislação em questão, por sua vez, disciplina conforme segue:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

7 SOBRE A ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONCEDIDA ÀS ENTIDADES DA ÁREA DA SAÚDE

A Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009, atribuiu a certificação das entidades beneficentes atuantes na área da saúde, ao respectivo Ministério, conforme se observa abaixo:

Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

I - comprovar o cumprimento das metas estabelecidas em convênio ou instrumento congêneres celebrado com o gestor local do SUS;

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);

As condições a serem cumpridas pelas entidades e as obrigações acessórias resultantes, são minuciosamente detalhadas nos artigos seguintes. Porém, para fins do presente estudo, o mais relevante é exatamente o fato de considerar como beneficente a entidade que ofertar pelo menos 60 % dos seus serviços ao Sistema Unificado de Saúde – SUS. O artigo 8º do diploma legal analisado, por sua vez, estipula os índices de gratuidade a serem atingidos, quando não houver interesse de contratação pelo Gestor local do SUS dos serviços de saúde ofertados pela entidade no percentual mínimo a que fixado no inciso II do art. 4º.

Medici, em seu artigo “Propostas para Melhorar a Cobertura, a Eficiência e a Qualidade no Setor Saúde”, tece o seguinte comentário a respeito da universalização:

A discussão sobre como universalizar diz respeito a dois temas: quem deve receber a proteção financeira para a universalização e quais são os arranjos para a gestão setorial. Uma vez que as sociedades apresentam desigualdades sociais, a proteção financeira deveria priorizar os que não podem pagar pelo acesso aos sistemas de saúde. Em sociedades latinoamericanas, o número de pessoas nessas circunstâncias ainda é bem grande, embora tenha se reduzido fortemente nos últimos anos.⁵⁷

Em outro trecho do mesmo artigo, ao se reportar à fase de implantação do SUS, Medici escreve:

A persistência de uma sistemática de financiamento baseada na produção de serviços, particularmente na assistência, levava os governos locais a exacerbar o uso de recursos de custeio para a média e alta complexidade e

⁵⁷ MEDICI, André. Propostas para melhorar a cobertura, a eficiência e a qualidade no setor Saúde, in BACHA, Edmar Lisboa e Schwartzman, Simon, Organizadores. **Brasil a nova Agenda Social**. Disponível em: <http://www.schwartzman.org.br/simon/agenda1.pdf>. Acesso em 15 jun.2012.

a minimizar o uso de medidas de atenção primária e de saúde pública, necessárias para a extensão de cobertura e melhoria da qualidade de vida dos mais pobres. Tal processo, além de fracionar as ações de saúde e não assegurar complementaridade entre as ações prestadas pelos níveis de atenção básica, de média e de alta complexidade, reforçava o componente assistencial, particularmente aquele de alta complexidade, em detrimento de ações de atenção básica, promoção e prevenção que certamente poderiam levar a um melhor desempenho do sistema em termos de cobertura e qualidade dos serviços.⁵⁸

Observa-se, assim, que na visão do articulista, a crônica escassez de recursos do sistema de saúde a partir da universalização, foi causada, entre outros fatores, pela escolha dos procedimentos mais onerosos em detrimento das ações preventivas.

Após descrever as alterações introduzidas nos fluxos financeiros bem como o efeito positivo da transformação de algumas unidades hospitalares em Organizações Sociais, André Médici reporta:

Ainda que o Ministério da Saúde, através do FNS, tenha mantido o pagamento direto de alguns serviços aos hospitais da rede filantrópica e privada, o processo de descentralização introduzido entre 1994 e 2002 permitiu uma progressiva desativação das formas de pagamento direto, dado que os estados e municípios começaram a receber e administrar fatias maiores dos recursos federais a eles transferidos, passando a ser gestores de recursos.

Também a questão do financiamento do SUS é analisada por André Médici, a partir do início de vigência da atual Constituição Federal:

O SUS é financiado através de fontes fiscais e da seguridade social. A Constituição de 1988 definiu que o financiamento do SUS teria como base o Orçamento da Seguridade Social (OSS), custeado a partir de contribuições sociais sobre a folha de salários, sobre o faturamento e sobre o lucro líquido das empresas.

...

Como o OSS financiava políticas de previdência, saúde e assistência social, uma das propostas que surgiu no início dos anos 90 foi a especialização das fontes de financiamento. Por essa proposta, a contribuição sobre a folha de salários financiaria a previdência social, a contribuição para o investimento social, a assistência, e a contribuição sobre o lucro líquido, a saúde. Na prática, essa especialização das fontes não funcionou. A supremacia do financiamento à previdência fazia com que a saúde ficasse desfinanciada. Somente em 1993, com a criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF), transformado em 1996 para Contribuição (CPMF), o setor saúde passou a ter uma fonte mais estável de financiamento, mesmo não sendo esta uma fonte exclusiva de receitas para o setor.

⁵⁸ MEDICI, André. Propostas para melhorar a cobertura, a eficiência e a qualidade no setor Saúde, in BACHA, Edmar Lisboa e Schwartzman, Simon, Organizadores. **Brasil a nova Agenda Social**. Disponível em: <http://www.schwartzman.org.br/simon/agenda1.pdf>. Acesso em 15 jun.2012.

Ainda sobre a questão da viabilidade financeira dos hospitais filantrópicos, transcreve-se abaixo parte de um artigo contendo esclarecimentos quanto à contabilidade específica de tais entidades, onde se reitera o clamor pela insuficiência da remuneração pelos serviços prestados:

O caso das entidades de saúde é mais crítico ainda. De acordo com o Decreto nº 2.536 (1998), elas devem comprovar, anualmente, percentual de atendimento decorrente de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde – SUS, igual ou superior a sessenta por cento do total de sua capacidade instalada. Esse critério, também definido pelo CNAS, funcionou relativamente bem por algum tempo, mas que atualmente, devido aos fatores econômicos em geral, estão cada vez mais difíceis de serem cumpridos pelos hospitais. Na prática, o que se constata é que os sessenta por cento dos leitos destinados ao SUS estão sempre lotados e os outros quarenta por cento, reservados a clientes que teoricamente deveriam sustentar todo o hospital, estão migrando para o sistema único, despovoando essa área, já que o Estado, conforme frisado, não discrimina pobres ou ricos e se obriga a conceder atendimento gratuito a quem solicitar. A partir dessa mudança de atitude dos clientes, as entidades de saúde começaram a ver comprometida sua situação financeira, agravada ainda mais pelos valores irrisórios e em atraso repassados pelo Estado através do convênio SUS.⁵⁹

Outra indagação que aflora, e a seguinte: as entidades que usufruem da isenção, estão localizadas precisamente naquelas regiões onde a demanda é mais intensa e sua presença vem, de fato, suprir a omissão governamental?

A respeito da inadequada distribuição regional dos serviços de saúde, André Médici escreve:

Em síntese, as regiões pobres como o Nordeste são as que recebem menos recursos públicos para a saúde em todas as esferas de Governo, não havendo política compensatória suficiente que amenize essa desigualdade. Tanto as transferências de recursos federais como os gastos estaduais e municipais em saúde se baseiam numa lógica de remuneração de recursos por atos ou procedimentos. A capacidade de gerar atos ou procedimentos médicos depende da capacidade instalada e não das necessidades de saúde. Assim funcionam a AIH e o financiamento das ações ambulatoriais. Somente os recursos para atenção básica têm buscado romper essa lógica de repasse financeiro, passando os recursos a serem transferidos de acordo com um processo de programação e necessidades pactuadas.⁶⁰

⁵⁹ GHILARDI, Wanderlei José e CERETTA, Paulo Sérgio. In: Revista Eletrônica de Contabilidade – Curso de Ciências Contábeis UFSM. Vol. I; N. 1; set-nov 2004. Disponível na Internet em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIn01/a04vIn01.pdf>. Acesso em 14 set.2012.

⁶⁰ MEDICI, André. Propostas para melhorar a cobertura, a eficiência e a qualidade no setor Saúde, in BACHA, Edmar Lisboa e Schwartzman, Simon, Organizadores. *Brasil a nova Agenda Social*. Disponível em: <http://www.schwartzman.org.br/simon/agenda1.pdf>. Acesso em 15 jun.2012.

Foi possível obter o quantitativo de hospitais enquadrados na categoria “entidade filantrópica”, e a respectiva quantidade de leitos disponibilizados:

O Ministério da Saúde, ao longo dos últimos anos, tem envidado esforços no sentido de estreitar a parceria com os hospitais filantrópicos brasileiros visando o desenvolvimento de políticas específicas para este segmento estratégico. Segundo o Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde - CNES, o Brasil conta com 3.594 hospitais filantrópicos, que representam um total de 44% de unidades hospitalares do SUS (8.539), disponibilizando mais de 123 mil leitos para o SUS – 34 % do total de leitos SUS existentes no país (359.705) Fonte: DATASUS/CNES/2011.⁶¹

Quanto à distribuição espacial, o Portal da Saúde disponibiliza uma tabela, que não seria oportuno transcrever na íntegra, porém não deixa de ser sintomático observar que, por exemplo, em Minas Gerais são oferecidos 18.912 leitos SUS em 602 unidades hospitalares, ao passo que no Estado do Amazonas, 8 hospitais oferecem 323 leitos.

Ainda na mesma fonte, foi obtida a seguinte informação:

Historicamente, este grupo mantém-se no topo da lista em relação ao volume de internações registradas no Tabwin/DATASUS. Este segmento realizou mais de 2,76 milhões de internações em todo o país, captando um repasse financeiro por esta produção na ordem de aproximadamente R\$ 3 bilhões de reais/ano...⁶²

Sob um prisma dotado de uma certa ingenuidade, poderia ser formulado o questionamento: se, de qualquer maneira, os recursos das contribuições sociais, inclusive sobre a folha de pagamento, podem ser destinados ao financiamento da saúde, por que não fazê-lo indiretamente, mediante a isenção concedida às entidades? No âmbito das hipóteses que norteiam o presente trabalho, a dúvida que se impõe é exatamente a seguinte: qual é o montante total destas isenções?

Os hospitais ainda recebem outros recursos públicos, conforme demonstra a notícia abaixo:

Incentivos financeiros são para os hospitais que destinam 100% dos serviços ao SUS

O Ministério da Saúde repassará R\$ 10,8 milhões aos hospitais filantrópicos que atendem exclusivamente pelo Sistema Único de

⁶¹ BRASIL, Ministério da Saúde. Disponível em http://portal.saude.gov.br/portal/saude/Gestor/visualizar_texto.cfm?idtxt=36276&janela=1. Acesso em 14 set.2012.

⁶² BRASIL, Ministério da Saúde. Disponível em http://portal.saude.gov.br/portal/saude/Gestor/visualizar_texto.cfm?idtxt=36276&janela=1. Acesso em 14 set.2012.

Saúde (SUS). O incentivo foi definido em portaria publicada, nesta quinta-feira (28), no Diário Oficial da União e ajudará na manutenção dos serviços dessas unidades. Ao todo, oito hospitais, localizados no Ceará, Minas Gerais, Pernambuco e São Paulo, receberão recursos para manutenção dos serviços dessas unidades. O incentivo a ser pago será equivalente a 20% do valor anual da produção de média complexidade do hospital, com base em 2011.

O investimento faz parte do conjunto de medidas estratégicas, adotadas pelo Ministério da Saúde, que visa garantir a sustentabilidade dos hospitais filantrópicos e a continuidade dos seus serviços prestados aos usuários do SUS.

Além do incentivo criado pela portaria, foram destinados, em 2011, R\$ 220 milhões a 663 hospitais privados sem fins lucrativos que participam do Programa de Reestruturação e Contratualização dos Hospitais Filantrópicos e do Programa de Reestruturação dos Hospitais Ensino a título de reajuste de incentivo à contratualização – IAC. Para o ano de 2012, está previsto um novo aporte de aproximadamente 200 milhões com fins de reajuste ao IAC.⁶³

Portanto, a grande dúvida que se impõe é quanto ao real custo social do atendimento descentralizado e universal à saúde, diante da dificuldade para contabilizar as isenções e somá-las com as outras formas de direcionamento de recursos.

8 SOBRE A ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONCEDIDA ÀS ENTIDADES DA ÁREA DA EDUCAÇÃO

A Constituição Federal reserva um percentual da receita tributária para a manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme transcrito a seguir:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Portanto, a Educação, que os constituintes tiveram o cuidado de inserir em capítulo próprio, goza de sua própria fonte de financiamento. Os recursos deverão ser aplicados em conformidade com as prioridades estabelecidas no art. 214 da mesma Constituição:

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino

⁶³ Portal Brasil. Disponível em <http://www.brasil.gov.br/noticias/arquivos/2012/06/28/saude-repassa-r-10-8-milhoes-para-hospitais-filantronicos>. Acesso em 14 set. 2012.

em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

Em 13 de janeiro de 2005, a Lei nº 11.096 instituiu o Programa Universidade para Todos – PROUNI, e fixou em seu artigo 10 quais serão os critérios para que uma instituição de ensino superior possa ser considerada entidade beneficente de assistência social:

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

§ 1º A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (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, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

§ 2º Para o cumprimento do que dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o caput deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

A Lei nº 12.101/2009, em seu artigo 13, fez a seguinte referência à Lei que instituiu o PROUNI:

§ 6º Para a entidade que, além de atuar na educação básica ou em área distinta da educação, também atue na educação superior, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

O que se deduz da leitura dos textos legais, é que não poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social aquela que se dedique exclusivamente à educação superior, visto que, de acordo com o art. 13, § 1º, III, da Lei nº 12.101, deverá “oferecer

bolsas de estudo nas seguintes proporções: a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica”.

Como se não bastasse a complexidade já apontada que resulta da leitura dos dois diplomas legais, ainda há divergência quanto ao critério adotado para cômputo da receita sobre a qual incidirá o percentual de gratuidade.

Segundo a Lei nº 11.096/2005:

§ 1º A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (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, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

Por sua vez, a Lei nº 12.101/2009 determina:

Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999.

A Lei nº 9.870, por sua vez, dispõe sobre o valor das anuidades escolares, não fazendo menção ao conceito de receita anual. Desta forma, a base de cálculo para apuração da aplicação em gratuidade, em consonância com a Lei nº 12.101, é significativamente menor do que aquela adotada pela Lei nº 11.096.

A multiplicidade de diplomas legais sobre o mesmo assunto instaura a insegurança jurídica entre os responsáveis pelo seu cumprimento.

Por exemplo, YOUNG⁶⁴ traça um minucioso roteiro para instituições de ensino superior que formalizem sua adesão ao PROUNI, do qual se extrai a observação do quanto são complexas as rotinas a serem obedecidas pelas entidades. O PROUNI pode aceitar adesão de instituições de ensino superior que se beneficiarão de isenções quanto à CSLL, à COFINS e ao PIS/Pasep; e também pode aceitar adesões de instituições de ensino superior que se enquadrem no critério de entidade beneficente de assistência social, o que as obriga adicionalmente a cumprir mais algumas exigências para serem dispensadas das contribuições previdenciárias patronais. Logo, o risco de descumprir involuntariamente alguma das inúmeras providências burocráticas exigidas, é enorme.

⁶⁴ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: Imunidade e Isenção Tributária**. 5. Ed., Juruá, Curitiba, 2009. p. 144.

Ainda outro aspecto a considerar, é que a Lei nº12.102/2009 remete à Lei nº11.096/2005 no que concerne ao ensino superior; porém esta última dispõe:

Art. 12. Atendidas as condições socioeconômicas estabelecidas nos §§ 1º e 2º do art. 1º desta Lei, as instituições que aderirem ao Prouni ou adotarem suas regras de seleção poderão considerar como bolsistas do programa os trabalhadores da própria instituição e dependentes destes que forem bolsistas em decorrência de convenção coletiva ou acordo trabalhista, até o limite de 10% (dez por cento) das bolsas Prouni concedidas.

Observa-se, assim, uma contradição ao disposto na Lei nº 8.742/1993 quanto à clientela a ser atendida pelas entidades beneficentes de assistência social – até dez por cento das bolsas concedidas no âmbito do PROUNI poderão ser direcionadas para trabalhadores da própria instituição, ainda que os mesmos não sejam carentes e tampouco se encontrem em situação de vulnerabilidade social.

9 ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS E NORMATIVAS RECENTES

Com a unificação dos diversos institutos de previdência existentes, os privilégios concedidos às entidades, alternadamente denominadas filantrópicas ou beneficentes, antes de 1977 foram mantidos, a título de direito adquirido, porém até 1991 não era permitido o ingresso de novas entidades ao gozo da isenção. Entende-se que tal vedação representava o reconhecimento de que o modelo já não mais satisfazia as necessidades de uma sociedade moderna. Embora a Constituição Federal de 1988 reconhecesse a isenção, o elenco de entidades efetivamente aptas a gozar do benefício constituía um *numerus clausus*, sem possibilidade de ampliação, em virtude do Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, que dispôs conforme abaixo transcrito:

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 Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebem 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 à 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.⁶⁵

⁶⁵ BRASIL. Decreto-Lei n. 1.572, de 1º de setembro de 1977. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1572.htm> Acesso em: 03 nov. 2011.

Já na vigência da atual Constituição Federal, foi votado o Projeto de Lei nº 826/91 da Câmara dos Deputados, que viria a se constituir na Lei nº 8.212/91, de 24 de julho de 1991, cujo artigo 55 reabriu a possibilidade de concessão da isenção a entidades não contempladas anteriormente.

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 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.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.⁶⁶

Quando a Lei nº 8.212/1991 entrou em vigor, a possibilidade de ingresso de novas entidades ressurgiu. O principal requisito para gozo da isenção era o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, então emitido pelo Conselho Nacional do Serviço Social, vinculado ao Ministério da Ação Social.

O Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, regulamentou a concessão do Certificado por aquele Conselho, já então vinculado ao Ministério do Bem-Estar Social, resultante da transformação imposta pela Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992.

Pode-se definir como etapa seguinte a aprovação da Lei Orgânica da Assistência Social, a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, cujo artigo 3º incluiu entre as entidades de assistência social aquelas voltadas à defesa e garantia de direitos. A mesma lei, em seu artigo

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, texto original. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212orig.htm. Acesso em: 05 jan. 2012.

17, instituiu o Conselho Nacional de Assistência Social, que assumiu as funções do Conselho Nacional do Serviço Social bem como outras atribuições mais amplas.

Mediante a Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996, foi sanada a incorreção anterior, que praticamente equiparava o Registro concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social ao Certificado, muito embora os requisitos para sua outorga fossem distintos. Ao mesmo tempo, a Lei nº 9.429 prorrogava o prazo para renovação do Certificado e anulava atos emanados do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra instituições que gozavam de isenção da contribuição social, pela não apresentação do pedido de renovação do certificado em tempo hábil.

O Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos foi, ainda, objeto do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, que veio a ser revogado por ocasião da regulamentação da Lei nº 12.101/2009.

A nomenclatura do Certificado a ser outorgado às entidades foi alterada pela Medida Provisória nº 2.129-6, de 23 de fevereiro de 2001. O inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212, acima transcrito, passou a vigorar com a seguinte redação:

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;⁶⁷

A partir de 2009, em virtude da Lei 12.101, a apreciação dos requisitos, passou a ser compartilhada com os Ministérios responsáveis pela área de atuação de cada entidade (em especial, Saúde e Educação). Transcreve-se abaixo, a título de ilustração, o procedimento a ser adotado, de acordo com a Lei nº 12.101/2009, para atribuir a conotação de “beneficente” a uma entidade dedicada à saúde.

Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

I - comprovar o cumprimento das metas estabelecidas em convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor local do SUS;

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);

⁶⁷ BRASIL Medida Provisória nº 2.129-6, de 23 de fevereiro de 2001. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2129-6.htm#art13. Acesso em: 19 mai. 2012.

III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados. (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

§ 1º O atendimento do percentual mínimo de que trata o caput pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, desde que não abranja outra entidade com personalidade jurídica própria que seja por ela mantida.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, no conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, poderá ser incorporado aquele vinculado por força de contrato de gestão, na forma do regulamento.

[...]

Art. 12. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de educação que atenda ao disposto nesta Seção e na legislação aplicável.

[...]

Art. 21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:

I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;

II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e

III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.⁶⁸

Esta nova divisão das tarefas, se bem que contribui para melhor aquilatar a real necessidade dos serviços ofertados, traz matizes adicionais de dificuldade na sua consecução, tendo em vista a existência de entidades híbridas, que se dedicam concomitantemente a vários tipos de assistência (por exemplo, universidades particulares que também mantêm unidades hospitalares, odontológicas e terapêuticas, que prestam serviços ao SUS).

*As entidades que se dedicam à assistência social **lato sensu**, que tenham atuação em varias áreas, como assistência social **stricto sensu**, saúde e educação, são consideradas uma universalidade indivisível, para efeitos de gozo da imunidade, ou cada um dos seus estabelecimentos deveria receber um tratamento fiscal individualizado, de acordo com o tipo de serviço que presta?⁶⁹*

⁶⁸ BRASIL. Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 02 nov. 2011.

⁶⁹ CARVALHO, Rogério Tobias de. *Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social*. Rio de Janeiro. Renovar. 2006. p.9

Parece oportuno destacar que a lei mais recente deixa de demandar o reconhecimento de Utilidade Pública Federal pelo Ministério da Justiça, corrigindo assim um equívoco antigo, uma vez que a Lei nº 91 de 28 de agosto de 1935 assim dispõe:

Art. 3º Nenhum favor do Estado decorrerá do título de utilidade pública, salvo a garantia do uso exclusivo, pela sociedade, associação ou fundação, de emblemas, flammulas, bandeiras ou distintivos próprios, devidamente registrados no Ministério da Justiça e a da menção do título concedido⁷⁰.

Por outro lado, a Lei 9.790, de 23 de março de 1999, que criou a figura das Organizações Sociais de Interesse Público – OSCIP, outorgou atribuição correlata ao Ministério da Justiça:

Art. 5º Cumpridos os requisitos dos arts. 3º e 4º desta Lei, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, interessada em obter a qualificação instituída por esta Lei, deverá formular requerimento escrito ao Ministério da Justiça, instruído com cópias autenticadas dos seguintes documentos:

- I - estatuto registrado em cartório;*
- II - ata de eleição de sua atual diretoria;*
- III - balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício;*
- IV - declaração de isenção do imposto de renda;*
- V - inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.⁷¹*

Trata-se, todavia, de um universo mais restrito, pois embora toda Organização Social de Interesse Público seja necessariamente uma entidade sem fins lucrativos, nem toda entidade sem fins lucrativos reuniria as condições para celebrar um Termo de Parceria com o Estado.

As entidades devem, entretanto, em conformidade com a Lei nº 12.101 de 2009, providenciar sua inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social:

Art. 19. Constituem ainda requisitos para a certificação de uma entidade de assistência social:

⁷⁰ BRASIL Lei n. 91, de 28 de agosto de 1935. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 out.2011.

⁷¹ BRASIL Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 02 nov. 2011.

I - estar inscrita no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; e

II - integrar o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do art. 19 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

Frisa-se que o § 3º do art. 3º da Lei nº 8.742/1993, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.435, abrange uma ampla gama de entidades, cujo quantitativo é imprevisível, visto que prevê, dentre outras atividades, a construção de novos direitos. Somente o futuro poderá demonstrar se tais entidades, para a consecução de seus objetivos, necessitarão de um grande contingente de empregados, visto que a folha de pagamento constitui o fato gerador para as contribuições previdenciárias objeto da isenção aqui debatida.

Outro fato recente, é a publicação do Decreto nº 7.636, de 7 de dezembro de 2011, com a seguinte ementa: Dispõe sobre o apoio financeiro da União a Estados, Distrito Federal e Municípios destinado ao aprimoramento dos serviços, programas, projetos e benefícios de assistência social com base no Índice de Gestão Descentralizada do Sistema Único de Assistência Social - IGDSUAS. Não obstante haja previsão no novo diploma legal para articulação e integração com o Programa Bolsa Família e com o Plano Brasil Sem Miséria, a iniciativa se restringe ao âmbito de atuação do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Portanto, o avanço em direção à consolidação dos dados é lento e gradual.

Impõe-se, todavia, uma nova discussão conceitual visando avaliar se a garantia de renda mínima oferecida pelo governo substitui o tipo de assistência social oferecido pelas entidades, ou se, a despeito da visibilidade internacional alcançada pelos Programas acima mencionados, o Estado está deixando de cumprir seu papel com relação aos mais vulneráveis, ou no mínimo, adotando estratégias inadequadas. Bastante oportuna a crítica formulada por Balera:

Determinadas formas de assistência, de há muito arraigadas nas comunidades, impunham mediações que tornavam os pobres dependentes necessários (e permanentes) dessas estruturas.

Em verdade, a cultura centralizadora e cartorial do Estado brasileiro acaba transformando os programas e prestações particulares em dependentes permanentes de recursos financeiros direta ou indiretamente fornecidos pelos poderes públicos.⁷²

⁷² BALERA, Wagner. **Sistema de Seguridade Social**. 5. ed. LTr, São Paulo: 2009. p. 141

Basta citar que os portadores de necessidades especiais sob o aspecto mental são majoritariamente atendidos pelas Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais espalhadas pelo território brasileiro, e que estas instituições constituem iniciativas privadas.

O Decreto nº 7.611 de 17 de novembro de 2011⁷³ estipula uma série de medidas benéficas no que concerne à educação especial, porém remete o seu custeio às dotações próprias consignadas ao Ministério da Educação, vale dizer, sem criar novas fontes de recursos financeiros para execução de providências sabidamente onerosas.

⁷³ BRASIL Decreto n. 7.611, de 17 de novembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Ato2011-2014/2011/Decreto/D7611.htm. Acesso em: 02jan2012.

CONCLUSÃO

Ficou demonstrado que, mesmo tendo o Supremo Tribunal Federal expressado o entendimento no sentido de classificar o privilégio concedido às entidades beneficentes de assistência social pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, como imunidade, a posição doutrinária amplamente aceita é de que se trata de isenção, e que, portanto, os requisitos para a fruição podem ser fixados por lei ordinária, como é o caso da Lei nº 12.101 de 2009.

É possível que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, atualmente responsável pela arrecadação das contribuições previdenciárias, tenha condições tecnológicas de levantar, com base nas informações contidas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações Previdenciárias – GFIP, o montante das contribuições patronais que deixam de ser arrecadadas em virtude da isenção concedida. Todavia, para se proceder a uma verdadeira conciliação contábil, os órgãos centrais e descentralizados envolvidos nas áreas da assistência social, da saúde e da educação, teriam que elaborar levantamentos acurados do volume de serviços prestados pelas entidades isentas.

Cabe registrar um recente esforço no sentido de melhor quantificar o volume da assistência social prestada pelos órgãos governamentais, bem como de avaliar a qualidade da mesma, materializado mediante a elaboração das Metas e Estratégias do Plano Decenal SUAS Plano 10.⁷⁴ Conforme exposto no próprio título do documento, suas metas e estratégias se estendem ao longo de um período de dez anos, cobrindo o período de 2006 a 2015.

Em 11 de novembro de 2009, o Conselho Nacional de Assistência Social emitiu sua Resolução de nº 109, que aprova a Tipificação Nacional de Serviços Socioassistenciais. Entre outras considerações, reporta-se à meta prevista no Plano Decenal de Assistência Social, de estabelecer bases de padronização nacional dos serviços e equipamentos físicos do SUAS. Observa-se, portanto, a despeito da tendência ao surgimento espontâneo de entidades, que nem sempre ocorre onde as mesmas seriam mais necessárias, um esforço de sistematização das modalidades e formas de assistência social oferecidas à população.

⁷⁴ BRASIL Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Metas e Estratégias - Plano Decenal SUAS Plano 10. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/cnas/metas-e-estrategias-plano-decenal>. Acesso em: 06 jan. 2012

Na tentativa de obter um adequado dimensionamento do universo de entidades beneficentes de assistência social, foram realizadas diversas consultas na Internet.

Segundo o site da DATAPREV, existiriam 5.763 (cinco mil, setecentas e sessenta e três) entidades em condições para usufruir a isenção das contribuições previdenciárias. Porém, evidentemente, trata-se de dados defasados, anteriores à vigência da Lei nº 12.101/2009. No cenário atual, a entidade adquire o direito à isenção mediante a aquisição do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, independentemente de requerimento a uma autoridade arrecadadora:

2. Entidades beneficentes de assistência social

São entidades sem fins lucrativos, que prestam serviços gratuitos (total ou parcialmente) de assistência social, saúde ou educação a pessoas carentes. A qualidade de beneficente de assistência social da entidade é certificada pelo Ministério da Assistência Social e Combate à Fome (MDS), Ministério da Saúde (MS) e Ministério da Educação (MEC), conforme sua área de atuação. Para receber a certificação a entidade deve cumprir os requisitos estabelecidos pelos artigos 3º ao 20 da [Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009](#).

3. Benefício fiscal

Uma vez certificada como beneficente de assistência social a entidade faz jus à isenção prevista no art. 195 § 7º da Constituição, desde que atenda aos requisitos previstos no art. 29 da [Lei nº 12.101, de 2009](#). A partir dessa Lei, a entidade certificada como beneficente de assistência social e que cumpra os demais requisitos, pode usufruir da isenção, sem necessidade de requerimento à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

4. Fiscalização

A Receita Federal do Brasil fiscalizará o cumprimento, por parte da entidade certificada, dos requisitos estabelecidos pelo art. 29 da [Lei nº 12.101/2009](#). É de responsabilidade da entidade a verificação de tais requisitos como condição para o exercício de seu direito à isenção.⁷⁵

No endereço eletrônico <http://www.mds.gov.br/assistenciasocial/entidades-de-assistencia-social/acompanhamento-da-rede-socioassistencial-privada/cadastro-nacional-de-entidades-e-organizacoes-de-assistencia-social>, encontrou-se a informação de que o Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social “*ainda não está concluído, encontrando-se em fase de construção no âmbito da Secretaria Nacional de Assistência Social e se constituirá em instrumento de gestão da rede privada socioassistencial do SUAS, devendo ser alimentado pelo gestor municipal e validado pela SNAS/MDS.*”

O Ministério da Educação, no endereço eletrônico http://cebas.mec.gov.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=47,

⁷⁵ BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/Contribuicoes/IsenContribSoc.htm>. Acesso em 23 nov.2012

relaciona 76 (setenta e seis) páginas com dados de entidades cadastradas, porém não totaliza o quantitativo.

Todavia, as dimensões continentais do Brasil dificultam qualquer tipo de atuação centralizada. As bases de dados dos órgãos públicos albergam uma miríade de informações a respeito das pessoas físicas e jurídicas, porém o cruzamento eficaz entre os diversos sistemas informatizados ainda não foi alcançado.

O cerne da discussão posta em marcha com a presente pesquisa é a afirmativa de que seria mais coerente com os princípios constitucionais e com o bem estar da população brasileira, dissociar as duas coisas: o empreendimento, ainda que seja uma entidade beneficente, que tem empregados, deve contribuir para a previdência social destes. Por outro lado, o Estado, se recorre à ajuda do terceiro setor para suprir suas próprias lacunas, deve fazê-lo em conformidade com um planejamento de modo a direcionar a prestação de serviços para onde ela é mais necessária, e deve pagar a remuneração justa aos prestadores.

Considerando os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil enumerados no art. 3º da Constituição Federal de 1988, não se cogita a negação da imprescindibilidade da prestação de serviços à população nos campos da assistência social, da educação e da saúde. O foco da análise foi a pertinência de deslocar para estes fins, recursos provenientes de contribuições destinadas à previdência social, mormente na ausência de instrumentos tecnológicos e burocráticos que permitam um levantamento preciso do valor que deixa mensalmente de ser arrecadado, bem como um confronto com os serviços assistenciais prestados à comunidade.

Ao realizar uma pesquisa desta natureza, sem dúvida é importante despir-se de todas as idéias preconcebidas bem como de certas noções oriundas do imaginário popular.

Mesmo sem lançar qualquer suspeita sobre a conduta ética das entidades beneficentes de assistência social, e levando em consideração que a sua atuação frequentemente assume grande importância para a comunidade local, o resultado da presente pesquisa sinaliza que o estado brasileiro gasta (deixa de arrecadar) um volume considerável de recursos, não mensurável com precisão, para oferecer à população serviços que são alocados aleatoriamente e não de acordo com um planejamento racional, baseado nas necessidades concretas.

O comparativo entre os ditames das leis 11.096/005 e 12.101/2009 , no subitem 8 desta Monografia, evidencia que uma divergência de redação alterou substancialmente o

valor a ser aplicado em gratuidade ao delimitar a base de cálculo com exclusão das receitas provenientes de outras fontes que não sejam as mensalidades pagas pelos alunos. Outrossim, a possibilidade de oferecer bolsas de estudo aos próprios trabalhadores da instituição, em virtude de convenção coletiva, permite que até 10 % das gratuidades sejam utilizadas desta forma.

Também resta demonstrado que o universo de entidades aptas a usufruir o benefício da isenção passou por expansão em virtude da inclusão das entidades de defesa de direitos, que não prestam assistência social no sentido dos mínimos vitais.

É possível, pois, encerrar o trabalho consignando que, de fato, o conjunto das entidades que poderão ser enquadradas como beneficentes de assistência social foi ampliado, e ainda que, em várias situações, as condições de comprovação foram mitigadas, distanciando desta forma, a aplicação dos recursos oriundos da renúncia fiscal, da intenção original contida na Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17.ed. – São Paulo, Saraiva, 2011.
- BALERA, Wagner. **Sistema de Seguridade Social**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2009.
- BAPTISTA, Joaquim de Almeida. Imunidade dos entes assistenciais e filantrópicos. Ilha de Comandatuba, 2000. *Fiscosoft On Line, informações fiscais e legais*. Disponível em: www.fiscosoft.com.br/a2bq1/ imunidade-dos-entes-assistenciais-e-filantropicos-joaquim.de-almeida-baptista#ixzz1W510XPpk. Acesso em: 21 out.2011.
- BRASIL Constituição Federal de 1946. Disponível em <http://www.soleis.com.br/ebooks/Constituicoes4-31.htm>. Acesso em: 05jan2012.
- BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 jan.2012
- BRASIL Decreto-lei n. 525, de 1º de julho de 1938. Disponível em: www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=100867&tipoDocumento=DEL&tipoTexto=PUB> . Acesso em: 26 out. 2011.
- BRASIL Decreto n. 7.611, de 17 de novembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/ Ato2011-2014/2011/Decreto/D7611.htm. Acesso em: 02jan2012.
- BRASIL Decreto-Lei n. 1.572, de 1º de setembro de 1977. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1572.htm> Acesso em: 03 nov. 2011.
- BRASIL Lei n. 91, de 28 de agosto de 1935. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1930-1949/L0091.htm. Acesso em: 05 jan. 2012
- BRASIL Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959. Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1959/3577.htm>. Acesso em: 04 jan.2012
- BRASIL Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 nov. 2011.
- BRASIL Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm. Acesso em: 06 jan. 2012.
- BRASIL Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 02 nov. 2011.
- BRASIL. Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm >. Acesso em: 02 nov. 2011.
- BRASIL Medida Provisória n. 2.129-6, de 23 de fevereiro de 2001. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2129-6.htm#art13. Acesso em: 19 mai. 2012.
- BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/Contribuicoes/IsenContribSoc.htm>. Acesso em 23 nov.2012
- BRASIL Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. Resolução nº 138, de 25 de agosto de 1997. Disponível em:

www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=05/09/1997&jornal=1&pagina=74&totalArquivos=116>. Acesso em: 26 out.2011.

BRASIL Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Metas e Estratégias - Plano Decenal SUAS Plano 10. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/cnas/metas-e-estrategias-plano-decenal>. Acesso em: 06 jan. 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2028 MC / DF - DISTRITO FEDERAL. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.** Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Julgamento: 11/11/1999 Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2028%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2028%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 23 nov.2012.

BRASIL Tribunal Regional Federal 1. Região - APELAÇÃO CIVEL: AC 67196 DF Processo n. 0067196-90.1998.4.01.0000. Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. Disponível em: www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15322371/apelacao-civel-ac-67196-df-00671969019984010000-trf1> Acesso em: 02 nov.2011.

CARDOSO, Ruth., apud MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária – Teoria e Prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 63

CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CONFEDERAÇÃO DAS MISERICÓRDIAS DO BRASIL. Disponível em: www.cmb.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=179:as-santas-casas-nasceram-junto-com-o-brasil&catid=59&Itemid=86 . Acesso em: 05 out. 2011.

Desigualdade social. Disponível na Internet em: http://desigualdade-social.info/mos/view/%C3%8Dndice_de_Gini/. Acesso em: 02jan2012

FERREIRA, Dâmares. Isenção nas Contribuições Sociais, in **Revista Âmbito Jurídico**. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4188. Acesso em 9 ago. 2012

HABLE, José. A imunidade das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes. PAES, José Eduardo Sabo, (Coord.). **Terceiro Setor e Tributação**. Brasília: Fortium, 2010.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16 ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2011

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum , 2008

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Filantropia e “Renúncia Fiscal”**. Disponível em http://www.filantropia.org/artigos/ives_gandra.htm. Acesso em 13 set.2012.

MEDICI, André. Propostas para melhorar a cobertura, a eficiência e a qualidade no setor Saúde, in BACHA, Edmar Lisboa e Schwartzman, Simon, Organizadores. **Brasil a nova Agenda Social**. Disponível em: <http://www.schwartzman.org.br/simon/agenda1.pdf>. Acesso em 15 jun.2012.

OLIVEIRA NETTO, Alexandre. **A imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF e os meios eletrônicos**. BRITO, Edvaldo Pereira de, (Coord.). Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18–94; São Paulo. set.-out. 2010.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos. A remuneração de dirigentes não macula a sua natureza de entidade imune. Inconstitucionalidade do requisito da não remuneração de dirigentes como caracterizador da não lucratividade introduzido pela Lei n. 9.532, de 12 de Dezembro de 1997 (art. 12, § 2º). MOREIRA FILHO, Aristóteles e Lobo, Marcelo Jatobá, (Coord.). **Questões Controvertidas em Matéria Tributária – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Fórum, Belo Horizonte, 2004. p. 243.

SANTOS, Bruno Maciel dos. Imunidade das entidades de assistência social e reflexos concorrenciais. In: BRITO, Edvaldo Pereira de, Coordenador. **Revista Tributária e de finanças públicas**. São Paulo. Ano 18, n.94 – set.-out. 2010, 2010.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Rio de Janeiro: FGV, 2007

Sistema Único de Saúde. História. Disponível na internet em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_%C3%9Anico_de_Sa%C3%BAde. Acesso em: 02jan2012.

TAINO, Fabiano dos Reis. A imunidade das entidades de assistência social. **Fiscosoft Online informações fiscais e legais**. 2003. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2bq0/a-imunidade-das-entidades-de-assistencia-social-fabiano-dos-reis-taino>>. Acesso em: 10 out. 2011.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: Imunidade e Isenção Tributária**. 5. ed., Juruá, Curitiba, 2009.

APÊNDICE A

Posições Doutrinárias a respeito da natureza jurídica da imunidade tributária ⁷⁶			
Autor	Limitação ao poder de tributar		Exclusão ou supressão da competência tributária
Aliomar Baleeiro	“vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjctivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam.”		
Luciano Amaro	“completando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.”		
Sacha Calmon Navarro Coêlho		“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 (não incidência constitucionalmente qualificada)”	
Ives Gandra da Silva Martins		“a imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.”	
José Souto Maior Borges		“a não incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, da norma sobre sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador). A não incidência por imunidade	

⁷⁶ OLIVEIRA NETTO, Alexandre. **A imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF e os meios eletrônicos**. BRITO, Edvaldo Pereira de, (Coord.). Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18–94. Revista dos Tribunais, São Paulo: –tembro-outubro 2010. p.11

		constitucional decorre da exclusão da competência impositiva do poder tributante.”	
Paulo Aires Barreto			Imunidades tributárias “consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos.”
Hugo de Brito Machado			“se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.
Roque Carrazza			As normas constitucionais “que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.”
Paulo de Barros Carvalho			Imunidade tributária como sendo “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”
Regina Helena Costa			“exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”

APÊNDICE B

	Decreto 77.077/76 - CLPS	Decreto 89.312/84	Lei 8.212/91 (redação original)	Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.732/98	Decreto nº 752/1993	Lei nº 8.742, de 24/07/1993	Lei nº 12.101/2009
Requisitos	Art 130 A entidade de fins filantrópicos reconhecida como de utilidade pública cujos diretores não percebam remuneração está isenta da contribuição empresarial de que trata o item VI do artigo 128.	Art. 153. A instituição que, reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até 1º de setembro de 1977, era portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado, e estava isenta da contribuição empresarial para a previdência social urbana, continua gozando da mesma isenção.	promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes	promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência - Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar	aplicar anualmente pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, bem como das contribuições operacionais, em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições previdenciárias usufruída;		Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.
Certificado	A Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, não exigia; porém o Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977, exige. CNSS regido pelo	com validade por prazo indeterminado	Ser portadora do Certificado ou do registro de Entidade de Fins Filantrópicos	II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins		Cria o Conselho Nacional de Assistência Social (art. 18) e extingue	

	Decreto-Lei nº 5.697, de 1943, que não menciona expressamente o Certificado, mas dispõe que competia ao CNSS: f) estudar a organização e a situação de instituições de caráter privado já existentes, para o fim de opinar sobre a concessão de subvenções; g) classificar, de acordo com as suas atividades e objetivos, as atuais entidades de caráter privado e as que forem sendo criadas		emitidos pelo CNAS, renovado a cada três anos	Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996). (a partir		o Conselho Nacional de Serviço Social (art. 33) - transferindo, assim, a responsabilidade pela emissão do Certificado	
Utilidade Pública Federal	Devia ser reconhecida como de utilidade pública	requerida até 30 de novembro de 1977	ser reconhecida de utilidade pública federal e estadual ou municipal	ser reconhecida de utilidade pública federal e estadual ou municipal			não exige mais
Remuneração	Diretores não podiam perceber - vide art. 130 acima	Art. 6º Não se concederá subvenção: I – A instituição que: a) vise à distribuição de lucros ou dividendos a seus participantes;	não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título	não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título			não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente

Destinação das Receitas			<p>aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades</p>				<p>aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;</p>
Valor da Isenção		<p>20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços + 2 % de SAT</p>	<p>20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços + 1, 2 ou 3 % de SAT</p>				<p>20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços + 1, 2 ou 3 % de SAT</p>

Como pleitear a Isenção		Não havia a possibilidade de ingresso de novas entidades a partir de 1º de setembro de 1977	Isenção teria que ser requerida junto ao INSS, que deveria despachar o pedido em 30 dias	Isenção teria que ser requerida junto ao INSS, que deveria despachar o pedido em 30 dias			A própria certificação assegura o gozo da isenção - deve ser pleiteada no Ministério da atividade preponderante da entidade
Saúde				Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.	as entidades da área de saúde ofereçam, ao menos, sessenta por cento da totalidade de sua capacidade instalada ao Sistema Único de Saúde: internações hospitalares, atendimentos ambulatoriais e exames ou sessões de SADT - Serviços Auxiliares de Diagnósticos e Tratamento, mediante ofício protocolado anualmente nos Conselhos Municipal ou Estadual de Saúde (CMS/CES);		comprovar o cumprimento das metas estabelecidas em convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor local do SUS; ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60 %

<p>Perda da Isenção</p>	<p>Lei nº 1.493/1951 - Art.10. Terá seu registro cancelado e perderá o direito ao recebimento de subvenção a instituição:I – Que infringir qualquer disposição desta Lei; II – Que não possua diretoria com mandato regular; III – Cujo funcionamento tenha sofrido solução de continuidade; K6 IV – Cuja prestação de contas contenha vício insanável.</p>	<p>§ 5º O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarreta a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária empresarial a contar do mês seguinte ao da revogação.</p>		<p>O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo</p>			<p>Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.</p>
--------------------------------	---	---	--	---	--	--	--