



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR

ORIENTANDO(A): TIAGO VELOSO DE PAULA CARDOSO
ORIENTADORA: PROFA. DRA. HELENA BEATRIZ DE MOURA BELLE

GOIÂNIA – GO
2023

TIAGO VELOSO DE PAULA CARDOSO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR
REGULAÇÕES À LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC GOIÁS).

Profa. Orientadora Doutora Helena Beatriz de Moura Belle.

GOIÂNIA – GO
2023

TIAGO VELOSO DE PAULA CARDOSO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR
REGULAÇÕES À LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Data da Defesa: _____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador(a): Prof.(a): Titulação e Nome Completo

Nota

Examinador(a) Convidado(a): Prof.(a): Titulação e Nome Completo

Nota

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DO TERCEIRO SETOR

REGULAÇÕES À LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Tiago Veloso de Paula Cardoso¹

Resumo: O estudo apresenta uma análise sobre a natureza, história e desafios do Terceiro Setor, com foco nas questões tributárias que afetam suas organizações. Iniciando com uma contextualização histórica, explora a evolução das entidades sem fins lucrativos desde a antiguidade até os dias atuais, destacando sua importância na sociedade. Examina as bases constitucionais da imunidade tributária concedida a essas organizações e as exigências legais para sua obtenção, incluindo a necessidade de certificações como o CEBAS. Além disso, discute a constitucionalidade da recente Lei Complementar nº 187/2021, levantando preocupações sobre sua compatibilidade com os princípios constitucionais e seu impacto na atuação do Terceiro Setor, com destaque à importância de um debate amplo e aprofundado sobre a legislação tributária aplicável ao Terceiro Setor, visando garantir a efetivação dos direitos fundamentais e o fortalecimento dessas organizações na efetiva prestação de serviços essenciais.

Palavras-Chave: Terceiro Setor. Imunidades Tributárias. Lei Complementar 187/2021

Abstract: *The study presents a analysis of the nature, history, and challenges of the Third Sector, focusing on the tax issues affecting its organizations. Starting with a historical contextualization, it explores the evolution of nonprofit entities from antiquity to the present day, highlighting their importance in society. It examines the constitutional basis for the tax immunity granted to these organizations and the legal requirements for obtaining it, including the need for certifications such as CEBAS. Furthermore, it discusses the constitutionality of the recent Complementary Law No. 187/2021, raising concerns about its compatibility with constitutional principles and its impact on the Third Sector's operations, emphasizing the importance of a broad and in-depth debate on tax legislation applicable to the Third Sector, aiming to ensure the realization of fundamental rights and the strengthening of these organizations in the effective provision of essential services.*

Key words: *Third Sector. Tax Immunities. Complementary Law 187/2021.*

¹ Qualificação do autor (a)

1. Fundamentação Conceitual

Antes de dar início à análise das questões tributárias propriamente ditas, é conveniente que se faça uma breve introdução a alguns conceitos que serão exaustivamente utilizados para tratar do tema.

Assim, a partir de uma sucinta exposição das origens históricas do Terceiro Setor, torna-se mais fácil compreender a natureza jurídica das instituições que compõem este setor, em suas semelhanças e diferenças.

Por fim, uma vez compreendidos alguns elementos essenciais à existência dessas organizações, torna-se possível justificar as peculiaridades legais que dão origem às questões a serem analisadas adiante.

1.1 A definição e a história do Terceiro Setor

A nomenclatura “Terceiro Setor” se destina às organizações da sociedade civil, integradas por pessoas jurídicas de direito privado, que atuam no exercício de atividades de interesse não econômico, ou seja, sem finalidade lucrativa.

Conforme explicado por Marcela Zen, no livro “Direito do Terceiro Setor”, essa nomenclatura surgiu nos Estados Unidos, na década de 70, destinando-se a caracterizar este setor da sociedade que não integra a Administração Pública, nem pode ser confundido com o Setor Produtivo, que tem por característica o exercício de atividade empresarial, que persegue o lucro.

Entretanto, a origem das organizações que integram o Terceiro Setor se iniciou na antiguidade, havendo vestígios de instituições que se assemelham às que hoje são definidas como parte deste setor desde o Antigo Egito, tomando forma na Grécia Clássica e se definindo ainda mais no Império Romano, com o reconhecimento das “corporações”, que se assemelhavam ao que hoje chamamos de “associações”.

Ainda nesta época, surgiu a perspectiva de destinação de patrimônio à determinada finalidade, entretanto, ainda não se conferia personalidade jurídica a este patrimônio, como viria a ser, futuramente, com a criação das fundações, que passaram a ter personalidade jurídica somente na Idade Moderna, após o Renascimento e a Reforma.

No Brasil, a evolução dessas organizações vem desde o Período Imperial. Entretanto, só tomaram a forma que tem, hoje, no século XX, sendo reconhecidas pela Constituição Federal de 1988 e definidas pela Medida Provisória nº 1.591 de 09 de outubro de 1997, que se converteu na Lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998, que em seu artigo 1º prevê:

Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.

Assim, pode-se observar que a regulamentação legal dessas instituições é relativamente recente, de modo que algumas questões acerca deste tema ainda geram debates e divergências de entendimento.

1.2 Organizações integrantes do terceiro setor

As organizações que compõe o Terceiro Setor são todas aquelas que se encaixem na definição supracitada. Entretanto, cabe fazer um breve panorama sobre a natureza jurídica das principais.

O Código Civil, em seu Artigo 53º, define as associações da seguinte forma: “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.”

Essa definição toma complexidade no Artigo 54º, que prevê hipóteses de nulidade da associação por vícios estatutários. Dentre elas, cabe ressaltar que o estatuto deve trazer a previsão da **finalidade** a qual a associação se destina.

A previsão de finalidade das organizações do Terceiro Setor é requisito fundamental para a existência delas, de modo que se incorpora na própria definição de cada uma.

Em sentido semelhante, o Artigo 62 do Código Civil prevê a instituição de uma fundação pela dotação especial de bens livres, que se destinam a fim certo: “Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou

testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.”

Desse modo, pode-se observar uma semelhança essencial entre as naturezas jurídicas citadas: a finalidade certa.

Como forma de incentivo à atuação dessas entidades, facilitando que se atingia a finalidade estatutária pretendida, a Constituição Federal de 1988 limitou o poder de tributá-las, deixando para lei complementar a tarefa de regulamentar quais dessas entidades usufruirão do referido benefício.

1.3 Imunidade tributária constitucional e seus requisitos

A CF/1988 delimita a competência para instituição de tributos, bem como limita este poder, em seus Artigos 150 a 152. Dentre essas restrições, No Art.150, VI, c, se encontra a vedação de instituição de 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**”. (Grifo do autor)

Nestes termos, fica constitucionalmente assegurada a imunidade tributária das organizações citadas. Entretanto, o benefício se condiciona à adequação dos requisitos legais, que encontram previsão no Artigo 146, II, CRFB:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Com essas previsões, o constituinte incumbiu o legislador de regular as limitações impostas pela Constituição Federal ao poder de tributar, sem, entretanto, macular a garantia de algumas entidades em usufruírem deste benefício.

É importante ressaltar que, no Código Tributário Nacional, a vedação à instituição de impostos sobre algumas entidades é apresentada em seu Artigo 9º:

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

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Adiante, o mesmo Código apresenta requisitos legais para usufruir da imunidade tributária:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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 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.

[...]

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

Extraí-se deste artigo três principais requisitos cumulativos para usufruir-se da imunidade tributária conferida às entidades que se encaixem na definição do Artigo 9º, alínea c, do CTN: natureza não lucrativa da atividade, aplicação nacional dos recursos em conformidade com a finalidade declarada no ato constitutivo da entidade e formal registro de receitas e despesas.

É importante observar que a imunidade se configura como uma norma negativa de competência tributária, ou seja, os requisitos legais para obter o benefício devem se ater à vedação constitucional de instituir imposto sobre as organizações citadas. Isso implica que a legislação infraconstitucional não deve inviabilizar que seja atingida a imunidade.

No mesmo sentido, o Artigo 195, §7º da Constituição Federal confere imunidade sobre contribuições para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:”

“§ 7º São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” (Grifo do autor).

Cabe esclarecer a divergente terminologia utilizada pelo constituinte ao se valer da palavra “isenção” ao tratar, na realidade, de uma imunidade, uma vez que a previsão, expressa no texto constitucional, por definição traduz como uma imunidade, não uma isenção.

Este entendimento já se consolidou tanto doutrinariamente quanto na jurisprudência da Suprema Corte. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, o momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...)

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 347

Assim, mesmo que o resultado material seja o mesmo, a isenção se mostra um benefício ordinário, conferido pelo legislador e, portanto, flexível, enquanto a imunidade se faz existente por força constitucional, assim se subordina à exigência de lei complementar para sua regulação, sendo uma limitação do poder de tributar, nos termos do Artigo 146, II, da Constituição Federal.

Não suficientes os requisitos impostos pelo Código Tributário Nacional, como forma de permitir melhor regulamentação da referida limitação ao poder de tributar, foram criadas certificações para as entidades que teriam prevista a imunidade tributária.

2. Certificações

São várias as certificações que as entidades do Terceiro Setor podem buscar para que lhes seja conferida maior confiabilidade. Cada certificação institui seus próprios requisitos e conferem seus próprios benefícios, sejam eles relativos a contribuições tributárias, previdenciárias ou até para possibilitar que se firme Termo de Parceria com o Poder Público.

2.1. Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social

Dentre as certificações existentes, interessa neste estudo o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social, conferido pelo Governo Federal como forma de fortalecer o Sistema Único de Assistência Social (SUAS).

Este certificado se fez previsto pela Lei Nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Entretanto, a lei se fez eivada por vício formal evidente, uma vez que a Constituição Federal prevê, como visto anteriormente, que a matéria regulamentadora da limitação ao poder de tributar é reservada à Lei Complementar.

Esse debate só veio a ser solucionado com o julgamento do RE 566.622/RS, no qual foi fixado como tese de repercussão geral que “os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”.

Ainda assim, em 2018 se firmou entendimento da validade do CEBAS como instrumento declaratório para fins tributários, conforme entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula 612:

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

Apesar de reconhecidos os efeitos da certificação pela súmula editada em 2018, apenas em 2021 revogou-se a Lei Nº 12.101/2009 com a Lei Complementar 187 de 16 de dezembro de 2021.

A Lei Complementar 187/2021 traz em seu Artigo 3º os requisitos necessários para que as entidades beneficentes façam jus à imunidade prevista pela Constituição Federal. Neste artigo, os requisitos se assemelham aos já expostos tanto no Código Tributário Nacional, quanto na Lei 9.532/1997, em seu Artigo 12, §2º.

Indo além, a L.C 187/21 faz exigências específicas à certificação, em suas Seções II, III e IV, às entidades de Saúde, Educação e Assistência Social, respectivamente.

Com o advento desta lei, a nova regulamentação do CEBAS gera controvérsias acerca de sua constitucionalidade formal e material, conforme será visto adiante.

2.2 Exigibilidade do CEBAS

Dada a natureza declaratória do CEBAS, conforme exposto acima, sua exigibilidade para fins tributários é questionável, mas se faz presente em casos concretos.

Como exemplo, cabe citar o Art. 6º, §6º e §8º da Instrução Normativa 1234, de 2012, da Receita Federal do Brasil, incluído nesta pela IN nº 1540, de 2015, também da Receita Federal, que dispõe sobre a retenção de tributos incidentes sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços pelos órgãos da Administração Pública:

§ 6º Sem prejuízo do disposto no parágrafo único do art. 4º, as entidades beneficentes de assistência social previstas nos incisos III e IV do caput do art. 4º que atuam nas áreas da saúde, da educação e da assistência social deverão apresentar, juntamente com a declaração de que trata o caput, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), expedido pelos Ministérios das respectivas áreas de atuação da entidade, na forma estabelecida pelo Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014.

(...)

§ 8º No caso de não apresentação do Cebas, na forma prevista no § 6º, o órgão ou a entidade pagadora obriga-se a efetuar a retenção do IR e das

contribuições sobre o valor total do documento fiscal ou fatura apresentada pela entidade no percentual de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), mediante o código de arrecadação 6190 (demais serviços) do Anexo I desta Instrução Normativa.

Essa exigência se concretiza em sentido contrário à jurisprudência, que entende, como já exposto na Súmula 612, pela natureza não constitutiva da certificação. Ainda, no julgamento do Resp 1517801 SC, o STJ já havia decidido, em 2015, pela insuficiência do CEBAS como justificativa para não restar garantida a imunidade:

“A circunstância do recorrido não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), não é suficiente a impedir o reconhecimento da imunidade tributária no caso concreto pois, a teor da jurisprudência desta Corte, referido certificado trata-se de ato declaratório.” (STJ. 1ª Turma. REsp 1517801 SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/09/2015).

No mesmo sentido, também já havia decidido em 2014 pela suficiência do enquadramento nos requisitos impostos pelo Artigo 14º do Código Tributário Nacional, comprovados por perícia contábil, para que se fruisse da imunidade tributária:

“Condicionar a concessão de imunidade tributária à apresentação do certificado de entidade de assistência social, quando a perícia técnica confirma o preenchimento dos requisitos legais, implica acréscimo desarrazoado e ilegal de pressupostos não previstos sequer em lei, mormente quando o próprio texto constitucional prevê como condicionante apenas a inexistência de finalidade lucrativa para que o sujeito seja contemplado com o benefício fiscal.” STJ. 1ª Turma. AgRg no AREsp 187.172-DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18/2/2014

Assim, no caso concreto, a certificação tem se revelado um verdadeiro empecilho para que as entidades do Terceiro Setor, voltadas à saúde, educação e assistência social, usufruam do benefício constitucional de não serem tributadas. Ressalte-se, novamente, não ser o caso de uma isenção conferida pelo legislador. Mas, sim, uma verdadeira impossibilidade instaurada pelo poder constituinte acerca da instituição de tributos sobre estas.

3. Constitucionalidade da Lei Complementar nº 187/2021

A partir dos exaustivos debates acerca da temática, a Lei Complementar 187/2021 tornou-se alvo de Ação Direta de Inconstitucionalidade por meio da ADI 7.563, assinada pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (CONFEN), pela Confederação Brasileira de Fundações (CEBRAF) e pela Associação Nacional de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (PROFIS).

A inconstitucionalidade arguida se baseia principalmente no fato de que a Lei Complementar 187/2021 impõe critérios que extrapolam tanto os previstos constitucionalmente quanto os previstos no Código Tributário Nacional para que se faça jus à imunidade garantida pela Constituição Federal.

3.1 Inconstitucionalidade Formal

Na ADI 7.563, as imunidades tributárias são equiparadas a direitos fundamentais. Isso se dá pelo fato de que o constituinte conferiu este benefício exatamente para viabilizar e fomentar a prestação de serviços fundamentais por parte de entidades privadas sem fins lucrativos.

Assim, impor barreiras à atuação coparticipativa das organizações da sociedade civil na satisfação do interesse público, pela prestação de serviços essenciais, seria equivalente a cercear a efetivação dos direitos fundamentais garantidos aos cidadãos.

Além disso, os autores alegam a concretização de uma “redundância tributária”, sob o argumento de que “tributa-se um determinado fato jurígeno para posterior contrapartida dos valores tributados sob a forma de serviços de interesse público e social. Logo, quando esse determinado ‘fato jurígeno’ é a própria prestação de serviços de interesse público e social, a sua tributação nada mais é do que uma redundância”.

Daí surge a perspectiva de inconstitucionalidade formal da Lei Complementar 187/2021, uma vez que, sendo as imunidades tributárias uma forma de garantir direitos fundamentais, não poderiam, em tese, ser cerceadas nem por força do poder constituinte reformador, muito menos por vontade do legislador.

3.2 Inconstitucionalidade Material

Além da inconstitucionalidade formal já alegada, os autores da ADI 7.563 defendem também a inconstitucionalidade material da LC 187/2021, por força das contrapartidas de cunho econômico, demasiadamente rígidas, impostas às entidades que visem obter a certificação.

Como exemplo dessas exigências, são expostos diversos artigos da referida Lei. Como exemplo, cabe expor a exigência de oferta de bolsas de estudo, prevista no seu Artigo 19:

Art. 19. As entidades que atuam na área da educação devem comprovar a oferta de gratuidade na forma de bolsas de estudo e de benefícios.

§ 1º As entidades devem conceder bolsas de estudo nos seguintes termos:

I - bolsa de estudo integral a aluno cuja renda familiar bruta mensal per capita não exceda o valor de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) salário mínimo;

II - bolsa de estudo parcial com 50% (cinquenta por cento) de gratuidade a aluno cuja renda familiar bruta mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos.

§ 2º Para fins de concessão da bolsa de estudo integral, admite-se a majoração em até 20% (vinte por cento) do teto estabelecido, ao se considerar aspectos de natureza social do beneficiário, de sua família ou de ambos, quando consubstanciados em relatório comprobatório devidamente assinado por assistente social com registro no respectivo órgão de classe.

Sobre este tema, os autores apostam na tese de “imunidade disfarçada”, de tal forma que, para gozar do benefício constitucional de não serem tributadas, as entidades têm que sujeitar parte de sua receita a contrapartidas de cunho econômico. Dessa forma, o legislador acaba por burlar a garantia constitucional da imunidade, impondo condições que muitas vezes acabam por impossibilitar a atuação efetiva do Terceiro Setor.

4. Conclusão

A análise sobre a natureza, atuação e tributação do Terceiro Setor revela a complexidade e a importância desse segmento da sociedade civil. Desde sua origem histórica até a regulamentação atual, percebe-se a evolução e a consolidação das organizações do Terceiro Setor como agentes fundamentais na promoção do bem-estar social e na prestação de serviços essenciais à comunidade.

No entanto, a questão tributária se apresenta como um desafio significativo para essas entidades. A imunidade tributária constitucional, embora seja uma garantia, requer o cumprimento de uma série de requisitos e a obtenção de certificações específicas, como o CEBAS, para que as organizações possam usufruir plenamente desse benefício.

A relativamente recente Lei Complementar nº 187/2021 trouxe novas exigências e critérios para a concessão do CEBAS, levantando debates sobre sua constitucionalidade e os impactos na atuação das entidades do Terceiro Setor. A discussão em torno da natureza das contrapartidas econômicas impostas pela lei, bem como sua compatibilidade com os princípios constitucionais, evidencia a necessidade de um equilíbrio entre a garantia da imunidade tributária e o estímulo à prestação de serviços de interesse público.

Diante desse contexto, é fundamental que haja um amplo debate e uma análise aprofundada sobre a legislação tributária aplicável ao Terceiro Setor, buscando garantir a efetivação dos direitos fundamentais e o fortalecimento do papel dessas organizações na atuação pelo interesse público.

5. Referencial

1. GARCIA, Gilberto, Novo Direito Associativo, São Paulo: Método, 2007.
2. OLIVEIRA, Gustavo Justino de., Belo Horizonte: Fórum, 2008.
3. PIGNATARO, Onízia de Miranda Aguiar. Imunidade Tributária do Terceiro Setor e os Impostos Indiretos, Belo Horizonte: Dialética, 2021.
4. DINIZ, Maria Helena, Direito Fundacional, São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

