

A IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL: a lei ordinária como meio eficaz e suficiente para estabelecer os requisitos para concessão da imunidade tributária.

Charles Moraes Sonnenstrahl Filho¹

1) INTRODUÇÃO

A imunidade tributária é uma garantia constitucional que nasceu na Roma antiga. Contudo, somente com o advento da Constituição Federal de 1946 é que foi reconhecida. Desta forma, surgiu a possibilidade de garantir a não-incidência tributária de algumas atividades, bens e serviços. Com o passar dos anos, houve a necessidade de ampliar a normatização referente ao tema, ganhando espaço na Carta Magna no artigo 195, § 7º, dispondo que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

No entanto, há divergência quanto à necessidade ou não de existência de lei complementar para estabelecer os requisitos indispensáveis a essa imunidade. Fato é que, atualmente, há a Lei 12.101/2009, uma lei ordinária, que, confrontando o posicionamento anteriormente exposto, dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, bem como regula os procedimentos de isenção de contribuição para a seguridade social.

Nessa perspectiva, mostra-se importante analisar o que informa a Constituição Federal e a doutrina. Como referenciais teóricos, adotou-se Roque Antonio Carrazza, exclusivamente, para a definição do que vem a ser imunidade e diferenciação entre imunidade e isenção, e Miguel Horwath Júnior. O objetivo do trabalho é apontar a desnecessidade e a não utilidade da criação de uma lei complementar para regularizar a matéria, ainda que sem esgotar o tema. Isso porque quando o legislador positivou essa imunidade, especificamente, quis conferir um benefício aos entes que atuam como auxiliares do Estado na entrega das prestações de seguridade social. Por isso, não pode o dispositivo deixar de ter aplicabilidade, em função de estar, para quem entende necessário haver uma lei complementar para regulamentar a matéria, numa espécie de vazio jurídico.

2) METODOLOGIA

Para atingir a finalidade exposta anteriormente, haverá uma abordagem do conceito e noções básicas da imunidade tributária, bem como a distinção entre imunidade e isenção. Posteriormente, será abordada a temática específica da imunidade de contribuições para a

¹ Acadêmico do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria. Contato: charlesmsf@hotmail.com

seguridade social das entidades beneficentes de assistência social e da desnecessidade, segundo se entende, de regulamentação dessa imunidade via lei complementar. O método de abordagem utilizado no trabalho foi o dedutivo mediante pesquisa bibliográfica.

3) RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1) Imunidade Tributária

A imunidade tributária é um episódio de natureza constitucional que ajuda a delimitar o campo tributário. Os preceitos constitucionais que, direta, ou indiretamente, tratam do assunto estabelecem a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exação, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Ressalta-se que as regras de imunidade também demarcam as competências tributárias das pessoas políticas. Ou seja, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias (CARRARA, 2005, p. 676).

A expressão imunidade tributária abrange duas concepções: a) uma, com sentido amplo, significando a incompetência da pessoa política para tributar; e b) outra, em sentido estrito, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declaram ser proibidas pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, ou, ainda, quer porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações (CARRARA, 2005, p. 686). Nesse viés, tanto no seu sentido amplo quanto no sentido estrito, a expressão “imunidade tributária” alcança, a priori, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Nesse íterim, conforme o entendimento de Roque Carrazza, as normas infraconstitucionais não podem reduzir o conjunto de normas imunizantes inseridas na Constituição Federal. Assim, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucional assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular. Criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. Nesse sentido, a imunidade cria em favor das pessoas envolvidas um direito para exigir que o Poder Público deixe de cobrar-lhes certos tributos. Assim como as pessoas têm o direito de pagar apenas o tributo previsto em lei, têm o direito de não pagar o tributo que estão constitucionalmente imunes.

3.2) Diferenciação: imunidade tributária e isenção

Nesse ponto, é relevante distinguir “imunidade” de “isenção”. A imunidade encontra-se no patamar da Constituição Federal, definindo algumas áreas em que o Estado não pode exercer a sua competência tributária (BASTOS, 1998, p. 131). Já a isenção é o fenômeno jurídico que decorre das leis, não advindo do texto da própria Constituição

(BASTOS, 1998, p. 131). Desta forma, a distinção entre imunidade e isenção consiste na fonte normativa: condição precípua da imunidade é estar descrita na própria Constituição; as isenções, em contrapartida, são estabelecidas por leis infraconstitucionais, podendo ser complementares ou ordinárias (BARRETO e BARRETO, 1999, p. 57).

Portanto, conclui-se que houve atecnia legislativa, quando foi positivado, no art. 195, §7º, da CF/88, que as entidades beneficentes de assistência social são “isentas” de contribuição para a seguridade social, pois se trata de caso de imunidade. Aliás, sobre isso, já há, inclusive, decisão do próprio STF no RE 146.733-9/SP (BRASIL, 2015). Por esse fato, surge a discussão acerca da necessidade ou não de ser o art. 195, §7º, da CF/88 regulamentado por meio de lei complementar, o que se analisa adiante.

3.3) A Imprescindibilidade das Entidades Benéficas de Assistência Social e a Desnecessidade de sua Regulamentação por Lei Complementar.

A concessão da imunidade ocorre com o fito de preservar valores constitucionalmente reconhecidos como de alta relevância social. No caso específico das entidades beneficentes de assistência social, a imunidade é prevista porque tais entidades são coadjuvantes do Estado na entrega das prestações de seguridade social (JÚNIOR, 2013). Nesse sentido, importa dizer que tais entidades serão, conforme disposto no art. 1º da Lei 12.101/2009, pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social e com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e desde que atendam os requisitos da lei (no caso a Lei 12.101/2009). Com essa conceituação legal, precisamente, vai o legislador ao encontro de diversas decisões judiciais, até do STF (ADI 3.330), que apontavam no sentido de que o conceito de assistência social ultrapassava o limite estrito de assistência social enquanto subárea da seguridade social.

A Lei 12.101/2009 foi elaborada com o objetivo de instrumentalizar a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, oferecendo os requisitos para a certificação da entidade como beneficente de assistência social e o procedimento a ser seguido para tanto, com o conseqüente reconhecimento da imunidade tributária da instituição – complementarmente vale dizer que a imunidade não isenta a entidade de descontar e recolher a contribuição devida pelos segurados empregados a serviço desta. Analisando-se a Carta Magna, observa-se que o legislador constituinte, no art. 149 da CF/88, determinou que as contribuições ali referidas deveriam observar, precisamente, os princípios aplicáveis aos demais tributos, sem mencionar o inciso II do art. 146 (PIERDONÁ apud JÚNIOR, 2013, p.

27), não havendo qualquer impeditivo para que a matéria tivesse sido regulada por meio de lei ordinária. Nesse sentido, elucida com maestria Miguel Horwath Júnior (2013, p. 27):

O motivo pelo qual o constituinte não incluiu, no art. 149, o inciso II do art. 146, ambos da Constituição Federal, não exigindo, com isso, lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar relativamente às contribuições, deve-se a dois fatores: primeiro, porque não é caso de uniformização, como ocorre com os impostos, por exemplo, pois a competência para instituir as referidas exações, como regra geral, é apenas da União (os Estados, o Distrito Federal e os Municípios conforme § 1º do art. 149 da Constituição Federal, apenas podem instituir contribuições previdenciárias dos seus servidores públicos); e segundo, porque também não seria o caso de dificultar a criação de instrumento normativo utilizando quórum qualificado, como por exemplo, a instituição de empréstimos compulsórios, nos termos do art. 148 da Constituição Federal, pois a imunidade foi prevista na Constituição, tendo sido remetidas ao legislador infraconstitucional apenas as exigências que deverão ser observadas pelas entidades de assistência social...

Sobre esse segundo motivo, cabe ir mais além, verificando os malefícios que causaria a ideia da obrigatoriedade de existir uma lei complementar para estabelecer os requisitos para o reconhecimento da qualidade de uma entidade como beneficente de assistência social. Ora, a intenção do legislador é que aquilo que positive possa ser efetivo na sociedade. Como já referido anteriormente, as entidades que prestam assistência social agem supletivamente ao Estado e, com isso, desempenham trabalhos de extrema relevância social, na área da educação e da saúde, por exemplo.

Assim, enquanto não houvesse uma lei complementar com os requisitos para a concessão da imunidade aqui tratada (e não há razão para se crer que logo se teria, face a conhecida inércia do legislador brasileiro), todas as entidades precisariam recolher contribuições para a seguridade social, ao invés de utilizar essas receitas para melhoria de atendimento ou infraestrutura oferecida à população de maneira direta, logo, prejudicando a população. Portanto, forçoso concluir que não somente não se faz necessária a regulamentação da matéria por meio de lei complementar, como também não é útil que fosse, considerando os prejuízos que seriam ocasionados à população assistida pelos serviços prestados pelas entidades que, por meio da Lei 12.101/2009, encaixam-se no conceito de entidade beneficente de assistência social.

4) CONCLUSÕES

Trata-se a imunidade tributária de um conjunto determinado de normas jurídicas que estão contidas na Constituição Federal de 1988, estabelecendo a incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno para expedir regras que instituem tributos, desde que atendidos os requisitos estabelecidos no próprio texto constitucional ou, ainda, na legislação esparsa. De outra banda, a isenção encontra-se respaldo na legislação ordinária. Face a isso,

tem-se que a pretensa “isenção” constante no art. 195, §7º, da CF/88, deve ser entendida, corretamente, como imunidade tributária.

A partir disso, passou-se a discutir, brevemente, acerca da necessidade de a imunidade constante no artigo acima mencionado precisar ter seus requisitos (para concessão da imunidade) definidos em lei complementar ou lei ordinária, chegando-se a conclusão que deve prevalecer o entendimento de que a matéria deve ser regulada por lei ordinária, não só pela interpretação da constituição que aponta nesse sentido, mas também pelas implicações negativas que a alteração do paradigma estabelecido (regulamentação por meio da lei 12.101/2009) traria para a sociedade.

5) REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 de mar. 2015.

_____. **Lei 12.101 de 27 de Novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 27 de mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733-9, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 29 de junho de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em 27 de mar. 2015

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330, do Tribunal Pleno, Brasília, DF, 03 de mai. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3530112>>. Acesso em 27 de mar. 2015.

BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Dialética, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 48/2005. São Paulo: Malheiros Editores, LTDA, 2005.

JÚNIOR, Miguel Horvath. Imunidade das Contribuições para Seguridade Social. In: PAULSEN, Leandro. CARDOSO, Alessandro Mendes (Orgs.). **Contribuições Previdenciárias Sobre a Remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 21-34.