

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL À LUZ DO ART. 195, § 7º, DA CF/88

Marta Jussara Vila Nova Alves de Lima

Analista Judiciária da Justiça Federal de Pernambuco
Graduada pela Universidade Federal de Pernambuco
Especialista em Direito Processual Civil pela ESMAPE
Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera

RESUMO: Versa o presente trabalho sobre a desoneração tributária das entidades beneficentes de assistência social à luz do art. 195, §7º, da Carta Magna. A relevância do assunto ganha contornos diante da dificuldade em se identificar os sujeitos da referida imunidade tributária. Busca-se investigar a conformidade formal e material das normas infraconstitucionais com a Carta Magna. Assim, discute-se se seria a lei ordinária ou complementar o veículo idôneo para a disciplina da matéria, bem como se a lei estaria modificando o teor do referido preceito constitucional.

Palavras-chave: imunidade. assistência social. contribuições sociais. entidades filantrópicas.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Imunidade tributária. 2. Natureza jurídica da desoneração prevista no art. 195, §7º da CF: imunidade ou isenção? 3. Norma que deverá regulamentar a matéria: lei complementar ou lei ordinária? 4. Conceito de entidade beneficente de assistência social. 5. Arcabouço normativo que disciplina a imunidade do §7º do art. 195. Considerações Finais.

INTRODUÇÃO

O § 7º do art. 195 da Carta Magna objetiva estimular a sociedade, por meio da desoneração tributária das contribuições para a seguridade social, a desenvolver atividades beneficentes de assistência social.

Diante do arcabouço legislativo que disciplina a matéria, busca-se investigar se, ao tentar regulamentar o conceito de entidade beneficente de assistência social, não estariam as normas infraconstitucionais violando a Constituição Federal.

As questões norteadoras da pesquisa encerram algumas controvérsias. Inicialmente, será enfrentada a natureza jurídica da desoneração tributária à luz do § 7º do art. 195 da Carta Magna. Com efeito, refere-se o mencionado preceito constitucional à expressão “isenção”; todavia, por se tratar de limitação ao poder de tributar, discute-se se seria hipótese de imunidade.

Posteriormente, será realizado um estudo sobre a natureza da norma que irá disciplinar o referido preceito constitucional; nesse ponto, impõe-se verificar se aquele será regulamentado por lei ordinária ou lei complementar.

Em seguida, será abordado o conceito da expressão entidade beneficente da assistência social como sujeito da referida desoneração, o que será apreciado diante da interpretação sistemática das normas constitucionais.

Por fim, será analisada a legislação infraconstitucional que disciplina a matéria, o que passará tanto pela apreciação dos diplomas legais revogados, objeto de apreciação pelo STF, quanto das normas vigentes.

Com o presente trabalho, busca-se compreender os limites para a regulamentação da matéria pela legislação infraconstitucional, notadamente, quanto à fixação dos requisitos formais e materiais.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Trata-se de instituto de índole constitucional. Assim, a própria Carta Magna, ao traçar a competência legislativa dos entes políticos para instituir tributos, proíbe o seu exercício, objetivando resguardar princípios, interesses ou valores tidos como fundamentais pelo Estado.

As pessoas político-constitucionais somente podem exercer sua competência tributária dentro do âmbito definido, rígida e expressamente,

pela Constituição. As imunidades tributárias definem uma área expressamente subtraída à competência legislativa dos referidos entes. Portanto, ao traçar a competência tributária, o constituinte edita preceitos que contêm regras positivas, atributivas de competência e, simultaneamente, a que contêm regra negativa de competência.

Decerto, a imunidade tributária está ligada à estrutura política do país calcada em interesses sociais. A sua *ratio essendi* está na proteção e estímulo aos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Segundo o Prof. Ives Gandra da Silva Martins (1990, p. 170-171) “as imunidades foram criadas, estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo a orientações do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.”

O poder constituinte - como expressão mais alta da soberania do Estado tem-, dentre as suas missões, o mister de organizar a sua estrutura, oferecendo-lhe o poder que julgar necessário para o atendimento de suas elevadas finalidades. Nesse diapasão, exsurge o poder fiscal, pois o Estado necessita de recursos para alcançar o bem comum. Por sua vez, a manifestação desse poder decorre das normas jurídicas que instituem os tributos.

Nos Estados federativos, o poder fiscal é repartido entre os entes sob a forma de competências tributárias. Em outras palavras, conforme ressalta Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 110), “o poder tributário pertence ao Estado Federal como um todo, sendo repartidas, pelo Poder Constituinte, parcelas desse poder fiscal, sob a forma de ‘competências’ tributárias às pessoas políticas de direito público”. A competência tributária que decorre da soberania e efetiva-se mediante a edição de normas que instituem os tributos.

Interessante destacar que, no Brasil, as regras de imunidade somente foram inseridas no ordenamento jurídico a partir de 1891, pois, até essa data, em razão do regime unitário (império do Brasil), não se cogitava a aplicação dessas regras.

Nesse contexto, diante dessa breve digressão quanto à concepção de poder fiscal e competência, a imunidade surge como princípio de vedação ao poder fiscal para instituir tributos. Assim, impede, para determinada área, a existência de poder fiscal e, conseqüentemente, de competência

tributária. Ou seja, não há lugar para a edição de lei instituidora de exação, tampouco relação obrigacional tributária.¹

Diante dessa ideia de que a imunidade constitui princípio de vedação ao poder fiscal, convém destacar que não parece ser de melhor técnica dizer que se trata de meio de supressão ou vedação de competência. Isso, porque a “limitação” ou “supressão” de competência somente teria lugar caso a competência tributária já existisse antes.²

Na verdade, a competência já tem os seus limites demarcados na Constituição. Conforme ressaltou José Souto Maior Borges (1976, p. 253 apud MORAES, 1998, p. 124) “a rigor, a imunidade não subtrai competências tributárias, pois essa apenas é a soma de atribuições fiscais que a Constituição Federal outorga ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste”.

A imunidade tributária não pode ser tida como um privilégio, um favor ou um benefício fiscal. Na imunidade, há um interesse nacional a retirar, no campo da tributação, fatos considerados de relevo, ao passo que “nas demais formas desonerativas há apenas uma veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.” (MARTINS, 1998, p. 32).

Segundo Ives Gandra Martins (1998, p.33), essa absoluta vedação ao poder de tributar foi imposta para atender a um dos seguintes objetivos: seja manter a democracia, a liberdade de expressão e ação de cidadãos, seja 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, na assistência social etc.

Assim, nas hipóteses de vedação tributária que versa sobre a imunidade recíproca, dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores e a da imprensa visa-se fortalecer a democracia, a livre expressão e a cidadania. Por

¹ Convém destacar que a imunidade das instituições de assistência social e instituições de educação, que serão objeto de análise no presente trabalho, foi inserida a partir da Constituição de 1946. Posteriormente, foi mantida na Constituição de 1967, Emenda Constitucional de 1969 e na Constituição de 1988.

² Alguns autores entendem que se trataria de regra de exclusão ou supressão, como José Afonso da Silva (1990, p. 599) “excluem o poder de tributar, impedindo que se defina o imposto”; Ives Gandra (1990, p. 170) assevera que é “limitação à competência tributária por determinação exclusiva da Constituição”; Hugo de Brito Machado (1993, p.196) leciona no sentido de que “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.”.

sua vez, as imunidades relativas a entidades de educação e assistência social objetivam “atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público, decorrentes, na maior parte das vezes, da incompetência administrativa, dos desperdícios, da corrupção e da luta sem ética pelo poder”³ (MARTINS, 1998, p. 33).

Convém, ainda, destacar que a imunidade tributária opera *ope legis* sem necessidade de concessões, autorizações ou despachos. Assim, leciona Sacha Calmon Navarro Coelho “quadrandose na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito. Não pagará imposto desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade abre para os dois lados: à pessoa jurídica de direito público, proibindo o exercício da tributação; e ao imune, assegurando-lhe o direito de não se tributado)”⁴ Por se tratar de norma auto-executável, veda-se, de imediato, a cobrança do tributo incidente sobre aquela área.

Portanto, a imunidade tributária trata-se de um princípio de vedação ao poder fiscal para instituir tributos. Tal norma não visa assegurar um privilégio, mas resguardar valores constitucionalmente protegidos ao estimular a participação do cidadão no desempenho de atividades essenciais que competem ao Estado. Diante dessa tônica do particular colaborar com o desempenho das atividades do Poder Público, deve ser apreciado o art. 195, §7º, da Carta Magna, que será objeto do presente trabalho.

2. NATUREZA JURÍDICA DA DESONERAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CF: IMUNIDADE OU ISENÇÃO?

Nos termos do art. 195, § 7º, da Carta Magna “são isentas de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei”.

³ Interessante destacar passagem de Ives Gandra sobre o Tema: “No Brasil, mais do que nunca, a triste constatação de que de *Lor Acton* é presente, pois o Poder corrompe, e o Poder Absoluto corrompe absolutamente. Por esta razão, sabiamente, o constituinte, conhecendo a natureza humana dos detentores do poder, na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que faça o que o Estado deveria fazer e não faz, é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo grau ou nos hospitais particulares.” (MARTINS, 1998, p.33).

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidade de instituições de assistência. RDT 5/127.

Observe-se que o constituinte originário claramente equivocou-se ao cunhar a expressão isenção. Conforme exposto, a desoneração, em sede constitucional, configura hipótese de limitação ao poder de tributar, tratando-se, portanto, de imunidade, e não de isenção.

Ressalte-se que tal distinção não tem caráter meramente acadêmico. Decerto, a definição da natureza dessa desoneração tem repercussão na segurança das relações jurídicas.

Primeiramente, a isenção representa meio para retirar o ônus financeiro de caráter provisório, uma vez que poderá ser instituída ou revogada por lei ordinária ao sabor da política de governo.

Por sua vez, a imunidade encerra definitividade, pois resta evidente que o constituinte buscou proteger os valores que lhe são mais caros, no caso do § 7º do art. 195, a dignidade da pessoa humana. Isso, tendo em vista que objetiva a norma constitucional, ao garantir a imunidade subjetiva às entidades de assistência social, incentivá-las a fornecerem serviços de melhor qualidade aos cidadãos ante a reconhecida deficiência estatal em prestá-los.

Outro traço característico da diferença é que, como visto, a imunidade implica limitação real ao poder de tributar. É vedação de caráter absoluto. As normas que asseguram a imunidade estão fora do campo de incidência da obrigação tributária. São normas constitucionais que se antecedem ao instante de nascimento da própria obrigação tributária (ALVES, 1998, p. 269).

Por seu turno, a isenção tributária significa a retirada, por lei, de parcela da hipótese de incidência da norma tributária. A isenção não decorre da própria Constituição, mas da legislação ordinária. Assim, depois de criado o tributo, o ente político responsável pela sua cobrança pode excluir certas situações ou determinadas pessoas da incidência da exação. Em outras palavras, situa-se aquele instituto dentro do campo de incidência da obrigação tributária, pois apenas exclui o crédito tributário ao eximir o contribuinte da obrigação de pagar o tributo.

Outra distinção relevante entre os institutos reside no critério interpretativo das normas que os disciplinam. Interessante trazer a lume o entendimento de Ives Gandra Martins (Apud, Alvez, 1998, p. 270), para quem a imunidade não pode ser interpretada de forma restritiva, como é o caso das isenções à luz do art. 111 do CTN, a fim de se evitar que se

corra o risco de contra o *intentio legis* ser alocada à área de competência impositiva, situação intencionalmente colocada fora de sua alçada.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (p. 30, Apud AKSELRAD, 1998, p. 406) preconiza que não se justifica “qualquer interpretação amesquinhadora do princípio fundamental albergado pela norma imunizante”. Adverte, ainda, Bernardo Ribeiro de Moraes (p. 407, Apud AKSELRAD, 1998, p. 406) “As normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não podem ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior”.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal vem sedimentando, ao longo dos anos, em iterativos julgados, o uso de interpretação ampliativa das normas imunizantes. Com efeito, conforme será abordado no próximo ponto, verifica-se que foi dada tal interpretação ao conceito de entidades beneficentes de assistência social.

Portanto, enquanto a imunidade está reservada ao âmbito constitucional, já que compete à Constituição estabelecer a estrutura do Estado e, portanto assegurar a proteção de valores que devem ser protegidos mediante a limitação ao poder de tributar; a isenção está reservada a lei e se presta a afastar a incidência da lei sobre obrigações tributárias preexistentes. Nessa ordem de raciocínio, resta evidente que a expressão “isenção”, inculpada no §7º do art. 195 da CF, revela atecnia. Conforme manifestação da Corte Constitucional, não obstante referir-se impropriamente à isenção, busca contemplar as entidades beneficente de assistência social com o “favor constitucional da imunidade tributária”⁵.

3. NORMA QUE DEVERÁ REGULAMENTAR A MATÉRIA: LEI COMPLEMENTAR X LEI ORDINÁRIA?

Sabe-se que a Constituição no art. 146, II, da CF estabelece que cabe à lei complementar “regular as limitações ao poder de tributar”; todavia, no art. 195, §, 7º, da CF remete à regulação das características subjetivas das entidades beneficentes de assistência social a “lei” sem adjetivá-la.

⁵ RMS 22192, Rel: Min. Celso De Mello, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19-12-1996.

Observe-se que o referido art. 195, § 7º, numa péssima redação, traz a expressão “isenção” e remete à “lei” a disciplina dos requisitos subjetivos. É certo que se trata de imunidade, pois, conforme ensina Sacha Calmon (1999, p. 147-148), toda restrição ao poder de tributar das pessoas políticas “com *habitat* constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional”.

Assente na Jurisprudência da Corte Constitucional o entendimento de que quando a Constituição faz menção à expressão “lei” sem adjetivá-la, trata-se de lei ordinária; por sua vez, para a incidência de lei complementar, deveria haver a previsão expressa deste veículo normativo. (ADI 2028, Min. Moreira Alves, nov-99, DJU 16.06.2000)

Para disciplinar a imunidade tributária, todavia, ainda que o preceito legal não se refira expressamente à lei complementar, impõe-se a aplicação do art. 146, II, da CF, que somente admite esta espécie legislativa para regulamentar limitação ao poder de tributar.

Nesse diapasão, ensina Sacha Calmon (1999, p. 147-148), que o constituinte deveria ter acrescentado ao substantivo “lei” o adjetivo “complementar” para maior claridade. Todavia, a omissão não compromete o comando do preceito em face do axioma hermenêutico de que o “menos” se integra ao “mais”. Em outras palavras, se a limitação genérica, prevista no art. 146, II, exige lei complementar para a sua regulamentação, não seria diferente com a regulamentação específica prevista no art. 150, VI, c e art. 195, § 7º da Carta Magna. “Sabido que o Direito não tolera disposições antiéticas, sob pena de ilogismos deontico, cabe ao intérprete harmonizar o conflito (se real) pela supressão de uma das disposições e, se aparente, pela integração dos dispositivos à luz dos conjuntos normativos”. (COELHO, 1998, p. 229).

Decerto, para a compreensão da questão quanto ao cabimento da lei complementar, é necessário advertir que a referida normatização tem um campo próprio. Trata-se de norma de âmbito nacional, destinada a regular matéria a ela conferida expressamente pela Carta Magna. É uma norma intermediária entre a Constituição e as leis ordinárias. Tem por finalidade integrar os princípios gerais constantes na Carta Magna e os comandos de aplicação constantes da legislação ordinária. Portanto, a sua matéria versa sobre normas gerais à medida que busca explicitar e desenvolver de maneira normativa preceitos constitucionais. “Fica defeso às leis complementares

esmiuçar determinadas matérias, uma vez que tal tarefa incumbe às leis ordinárias.” (BASTOS, 1998, p. 246).

Interessante trazer a lume o ensinamento de Sacha Calmon (1998, p. 229) que aduz que as matérias deferidas à lei complementar não podem ser objeto de delegação. “Caso contrário, para que este tipo específico de lei de quórum qualificado, se as matérias a ela reservadas pudessem ser delegadas? (*non sense*)”.

O mencionado tributarista assevera, ainda, que, se lei ordinária, federal, estadual ou municipal pudesse regular limitação ao poder de tributar da União, dos Estados e Municípios “assistiríamos ao despautério dos entes vedados regularem as limitações postas contra eles. Seria como permitir ao condenado o poder de dosimetrar a própria pena...” (COELHO, 1998, p. 228).

Nessa ordem de raciocínio, para Sacha Calmon, é evidente que somente lei complementar poderia tornar o preceito constitucional executável. Por duas razões: a) se pudesse ser regulada por lei ordinária, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição. “Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de emenda à Constituição”; b) porque se admitiria duas fórmulas constitucionais para operar a limitação ao poder de tributar, pois haveria uma antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e a disciplina das entidades de assistência social, prevendo apenas leis ordinárias para a regulação de uma limitação específica ao poder de tributar.

Assim, arremata o mencionado tributarista que “Só o constituinte pode regulamentá-la por meio de lei complementar, que não é lei federal, mas nacional, de observância obrigatória pelas três ordens de Governo – União, Estado e Municípios” (COELHO, 1998, p. 230).

Dessa forma, a lei complementar exigida pela Constituição é o Código Tributário Nacional. Diploma este que é materialmente lei complementar, embora não o seja em seu aspecto formal, uma vez que, na época, não existia sob este aspecto a lei complementar no direito brasileiro (COELHO, 1998, p. 230).

Interessante evidenciar a digressão histórica das Constituições realizada por Ricardo Lobo Torres (1998, p. 204-208). Na vigência da Constituição de 1946, vedava-se a cobrança de imposto sobre bens e serviços de assistência social desde que suas rendas fossem aplicadas integralmente no país para

os respectivos fins (art. 31, VI, b). Portanto, o dispositivo constitucional encerrava três condições de legitimação da imunidade: a) requisito estático, intrínseco ou substancial: tratar da instituição de assistência social; b) requisitos dinâmico ou extrínseco: I – emprego integral das rendas para os respectivos fins; II) emprego de tais rendas integralmente no país.

Por sua vez, ao se debruçar sobre o referido preceito, a Corte Constitucional (Ag. Reg. 428.815-0) manifestou o entendimento de que as condições materiais para o gozo da imunidade são matérias reservadas à lei complementar, ao passo que os requisitos formais para a constituição e funcionamento das entidades, como necessidade de obtenção e renovação dos certificados de entidades de fins filantrópicos, são matérias que podem ser tratadas por lei ordinária. Ressalte-se que tal posicionamento já havia sido invocado no julgamento da ADIN 2.028-DF reproduzindo-se o entendimento relativamente à imunidade a impostos à luz da Constituição de 1967 com a redação da EC nº 1-69 (PAULSEN, p. 570).

Com efeito, tais manifestações do STF constituem importante definição quanto à delimitação do âmbito da matéria reservada à edição da lei complementar, bem como da lei ordinária.

Conforme o mais recente posicionamento jurisprudencial do Pretório Excelso, firmado pelo Pleno no julgamento de Medida Cautelar na ADI nº 1.802, precedente que prevê um regime híbrido de regulamentação para o § 7º do art. 195 da CF, parte por lei complementar, parte por lei ordinária.

Por oportuno, transcreve-se:

Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e

da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. **1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.** 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as rel ativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta. (STF, ADI 1802 MC, Rel: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/1998). Grifou-se.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal entende que a lei ordinária pode estabelecer validamente requisitos de constituição e funcionamento para as entidades beneficentes de assistência social; ao passo que os limites da imunidade competem à lei complementar.

A EC 18/65 modificou a redação do preceito constitucional para proibir a cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das instituições

de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar. Nesse contexto, sobreveio o CTN, que, posteriormente, ganhou o status de lei complementar, disciplinando a matéria em seu art. 14.

Por sua vez, o regime constitucional de 67/69 assemelha-se ao da Constituição de 1988, uma vez que delega à “lei”, sem adjetivá-la, fixar os requisitos de legitimação da imunidade. Nesse diapasão, interessante registrar o ensinamento de Ricardo Lobo Torres:

“Se os requisitos de legitimação, que poderiam restringir o alcance da imunidade, já estavam estabelecidos no art. 14 do CTN e foram recepcionados pelo novo texto constitucional, nada mais lógico que se permitisse que outras declarações relacionadas com os aspectos intrínsecos das instituições imunes viessem por lei ordinárias.”

Portanto, conclui o referido tributarista que, na lacuna do discurso constitucional, os requisitos para a legitimação da imunidade continuavam a ser a ausência de fins lucrativos e a exigência de aplicarem integralmente, no país, os recursos de manutenção de seus objetivos institucionais conforme o mencionado preceito legal. Todavia, quanto aos requisitos que dizem respeito à definição do que seriam as entidades beneficentes estes poderiam ser declarados por lei ordinária, “posto que o direito tributário se utiliza dos conceitos e categorias elaborados pelo ordenamento jurídico privado, todo ele expresso pela legislação infraconstitucional”.

Corroborando este entendimento Marco Aurélio Greco (1998, p. 718) assevera que “a ‘lei’ a que se refere o dispositivo ou é mera lei civil que dispõe sobre a criação de pessoa jurídica ou é lei complementar federal, caso se entenda que tais ‘requisitos’ dizem respeito à qualificação como entidade imune (elemento subjetivo da limitação constitucional) ou ao alcance da imunidade (elemento objetivo da imunidade).”

Nesse sentido, no Recurso Extraordinário nº 93.770, Rel. Min. Soares Muñoz, de 17.03.1981, a Corte Constitucional entendeu que “o art. 19, III, c, da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito ao

lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune.”

Diante do tratamento constitucional conferido à imunidade das entidades de assistência social, bem como, considerando que a Constituição de 1988 conservou o mesmo esquema conceitual da Constituição de 1967, verifica-se que a doutrina e os tribunais têm entendido que: a) os requisitos de legitimação da imunidade devem ser estabelecidos em lei complementar, o que, hoje, está insculpido no art. 14 do CTN; b) os requisitos concernentes à configuração das instituições imunes no plano das relações privadas devem ser regulamentados em lei ordinária.

Ante o aduzido, para dar normatividade ao preceito constitucional imunizante impõe-se a edição de lei complementar, que exige sob o ponto de vista formal rito mais dificultoso, votação da maioria absoluta do congresso nacional; sob o ponto de vista material, norma que tem o condão de operacionalizar o comando da Constituição. Decerto, tal veículo normativo, por se tratar de lei nacional, deve disciplinar a imunidade prevista no art. 195, § 7º c/c art. 146, II, da CF, o que não exclui que lei ordinária regule a matéria concernente à matéria referente à constituição das entidades em questão. Nesse diapasão, impõe-se a apreciação da definição das entidades beneficentes de assistência social pelas normas infraconstitucionais, bem como quanto à interpretação concedida a esse conceito pelo Supremo Tribunal Federal.

4. CONCEITO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Conforme ressaltado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de medida cautelar, na ADI 2.028⁶, independentemente de se tratar de lei ordinária ou complementar, que irá regulamentar a imunidade subjetiva prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, é certo que nenhum dos veículos legislativos poderá alterar os conceitos utilizados no referido preceito constitucional.

Assim, não poderia o legislador infraconstitucional alargar ou restringir o alcance da imunidade que fixa os limites para a competência do ente político ao instituir as contribuições para a seguridade social. Nesse

⁶ ADI 2028 MC, Rel: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJ 16-06-2000

diapásão, deve ser aplicado o art. 110 do CTN que estabelece expressamente que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...) para definir ou limitar competências tributárias”.

Dessa forma, em sede de liminar, concluiu a Corte Constitucional que, seja qual for o veículo legislativo, o legislador não poderia restringir o alcance da imunidade às entidades filantrópicas que prestem assistência com exclusividade e sem outras receitas que não doações. Isso, tendo em vista que aquele preceito constitucional confere imunidade a entidades beneficentes de assistência social, conceito mais amplo que não alcança somente os entes que prestam serviços gratuitamente.

Na medida cautelar, na ADI 2.028, a Corte Constitucional reserva-se para apreciar a constitucionalidade formal da norma no julgamento do mérito do pedido. Assim, em sede de liminar, apreciou apenas a compatibilidade material entre o conceito previsto no art. 195, §7º, da CF/88 com a exigência de exclusiva gratuidade prevista no art. 55 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.732/98.

Na referida medida cautelar, o plenário do STF, ao determinar a suspensão da eficácia de dispositivos da Lei nº 9.732/98, entendeu que: a) o conceito de assistência é mais amplo do que está previsto no art. 203 da CF, abrangendo áreas de educação e saúde, uma vez que a lei impugnada tentava excluir; b) considerou-se que para se considerar como entidade beneficente é necessário que “assegure os meios de vida aos carentes”, ou seja “dê apoio, no sentido de assegurar os meios de vida a quem necessite, na medida dos recursos disponíveis”. Dessa forma, o plenário da corte constitucional sinalizou que a assistência social abarca saúde e educação, ademais não se exige filantropia.

Observe-se que, no voto do relator Min. Moreira Alves, quanto ao espectro do conceito, assevera-se que “do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a Seção relativa à Assistência Social não é exauriente do que se deve entender como Assistência Social”. Explica que duas razões levam a essa conclusão: a) tal seção não se refere a carentes, em geral, mas apenas a família, crianças e adolescentes, velhos e portadores de deficiência; b) ademais, reza o art. 203 que a assistência se realizará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que seria gratuita, o que,

segundo o relator, apenas seria compatível diante do art. 149 que permite que os Estados, Distrito Federal e Município instituíam contribuições de seus servidores para o custeio, em benefício deles, de sistema de previdência e assistência social.

Assim, arremata o relator que “para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 que disciplina específica prevista nele e no disposto que se lhe assegure.”

A Corte Constitucional, tendo em vista a teleologia da norma constitucional e dos critérios da razoabilidade e proporcionalidade, entendeu que:

o conceito de entidade beneficente de assistência social só pode ser entendido como abrangente de todas as entidades sem fins lucrativos que, embora exercendo suas atividades mediante remuneração aos que possam por elas pagar, atendam às necessidades básicas do ser humano, prestando serviços gratuitos aos carentes que deles necessitem, na medida dos recursos disponíveis. (MARTINS e SOUSA, 2008, p. 129).

Oportuno, ainda, trazer à baila trecho do voto do Min. Marco Aurélio, no referida medida cautelar, no qual asseverou ao tratar do §7º, do art. 195, da CF:

no preceito cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às entidades filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada para os hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação de serviço pelo Estado.

Assim, as entidades beneficentes de assistência social não se restringiriam às instituições filantrópicas. Decerto, tal imposição tornaria inviável a existência de tais entes cuja subsistência ficaria condicionada à doação por particulares, o que não parece ser a finalidade da Carta Magna.

Interessante estudo sobre o tema foi desenvolvido pela professora Maria Ednalva de Lima (2011, p. 39), em artigo “os dois problemas da imunidade das contribuições sociais securitárias”. Ela enfrenta questão abordada por poucos, qual seja, a natureza das entidades beneficentes de assistência social.

Diante de uma interpretação sistemática da Constituição, notadamente, dos arts. 199, 170, 195 e 203, observa-se que a Carta Magna revela a existência de três espécies de pessoas jurídicas de direito privado: a) entidades filantrópicas; b) entidades sem fins lucrativos *stricto sensu*; c) entidades com fins lucrativos.

Então, quanto à finalidade do lucro, as pessoas distribuem-se em duas classes, quais sejam, a) pessoas jurídicas sem fins lucrativos; b) pessoas jurídicas com fins lucrativos. Nessa ordem de raciocínio, as entidades filantrópicas, por não visarem lucro, pertencem ao gênero das pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

Assim, a classe das pessoas sem fins lucrativos abarca as entidades filantrópicas e não filantrópicas, ambas constituídas sob a forma de associação. Observe-se que tal distinção decorre da redação do § 1º do art. 199, que expressamente refere-se às entidades filantrópicas e às entidades sem fins lucrativos. Com efeito, se não houvesse diferença entre os referidos entes, não faria sentido o constituinte separar o conceito de cada uma dessas pessoas.

O traço de semelhança das entidades filantrópicas e daquelas sem fins lucrativos consiste em desenvolverem atividade em favor de outrem, sem objetivar o lucro de seus fundadores, dirigentes e associados. Por sua vez, a distinção entre ambas decorre da ausência de remuneração pelos beneficiários da atividade desempenhada pelas primeiras.

Portanto, o elemento essencial de distinção é a remuneração que cobram pelos serviços prestados. O regime jurídico é mesmo, uma vez que constituídas sob a forma de associação, mas diferenciam-se pelo atributivo constitutivo de seu objetivo social, receber ou não a remuneração. Assim, na ordem jurídica brasileira, existem pessoas jurídicas, constituídas sob a forma de associação, que recebem o atributo de filantropia e pessoas jurídicas constituídas sob a mesma forma que recebem o atributo de não filantrópicas.

Diante disso, impõe-se verificar a razão para tanto as entidades filantrópicas, quanto às não filantrópicas, terem sido abarcadas pelo § 7º do art. 195 da CF.

A questão é o que se entende por prestar assistência. “Prestar corresponde a dispensar, a dar, a fornecer, a dedicar. Assistir significa auxiliar, socorrer, ajudar, proteger, amparar, favorecer”. (LIMA, 2011, p. 45). Assim, com base no princípio da solidariedade, a assistência social significa dispensar ajuda a quem necessita.

Segundo a mencionada decisão do STF, os necessitados não se restringem, aos citados no art. 203 da CF, conforme o voto do Min. Marco Aurélio são “os hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro” (ADI 2028). Assim, a assistência social deve ser prestada às pessoas carentes.

Portanto, aquele que irá dispensar a ajuda deve possuir os recursos necessários para tal fim. Nesse contexto, lança-se a seguinte indagação “de quais recursos uma pessoa precisa para ajudar outra?” Precisa dos recursos humanos, materiais e monetários. Assim, para adquirir os recursos materiais e humanos, quando não sejam obtidos pela doação, ela precisa dos recursos monetários para a consecução dos demais (LIMA, 2011, p.43).

Observe-se que compete assegurar a assistência social tanto aos poderes públicos, quanto à sociedade nos termos do art. 194 da CF. Em relação ao Poder Público, é certo que a assistência social poderá ser prestada independentemente de contribuição, isso tendo em vista que ao Estado são vertidas as contribuições referidas no art. 195 c/c art. 204 da CF.

Por sua vez, a garantia ao direito à assistência social quando desempenhada pela sociedade deve submeter-se a regime diverso, uma vez que não é titular de tributo destinado a tal atividade como ocorre em relação ao Poder Público.

As ações de iniciativa da sociedade e os programas relativos à seguridade social não dispõem de orçamento público. Assim, só existem três meios à disposição das pessoas jurídicas de direito privado para angariar os recursos monetários necessários à execução dessas atividades: a) receber doações; b) receber recursos públicos para auxílio ou subvenções; c) cobrar pela prestação dos serviços que desempenham.

Para alcançar a independência financeira e conseguir, com autonomia, desenvolver sua tarefa de ajudar a quem necessita o meio viável é exigir remuneração. Isso, tendo em vista que as doações são escassas e, por seu turno, a destinação de recursos públicos constitui apenas um auxílio, um socorro.

Decerto, a entidade beneficente de assistência social para poder ostentar esse atributo deverá destinar sua receita ao custeio das despesas com a aquisição de materiais e instalações, com a contratação de pessoal, com a manutenção de suas instalações. Apenas não poderá distribuir eventual resultado positivo, entre seus fundadores, dirigentes e associados, pois, se o fizer, estará configurada a finalidade lucrativa.

Nesse toar, reza o art. 3º da Lei nº 8.742/93 (Lei de Organização da Assistência Social), que “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” (com a redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

A referida lei prevê que uma pessoa jurídica para receber o atributo de assistência social deve desenvolver atividade em favor de outrem, e não de seus fundadores, dirigentes e associados sem o intuito de obter vantagem econômica. Isso se compatibiliza com o art. 14 do CTN, o qual exige que o ente deverá provar a não distribuição de patrimônio e renda a qualquer título e aplicação de suas receitas integralmente na satisfação de seus objetivos.

5. ARCABOUÇO NORMATIVO QUE DISCIPLINA A IMUNIDADE DO ART. 195, §7º, DA CF

Conforme exposto, o STF sinaliza quanto à imunidade contida no § 7º do art. 195, que deverá ser regulamentado por lei complementar à luz do art.146, II, da CF. Assim, reserva-se à lei ordinária apenas a matéria afeta à constituição dos entes que visam prestar a assistência social.

Nesse diapasão, interessante realizar uma breve análise sobre o arcabouço legislativo que lastreia o mencionado preceito constitucional. Não existe lei complementar que cuide especificamente das condições materiais para o

gozo da imunidade das contribuições para a seguridade social nos termos do art. 195, §7º, da CF. Defende-se a aplicação analógica do art. 14 do CTN. Este dispositivo faz menção ao art. 9º da Carta Magna de 1964, que também conferia à lei a regulamentação da imunidade hoje mencionada no art. 150, VI, c da Carta Magna.

Aduz Vinícius T. Campanile (1998, p. 479) que a aplicabilidade dos requisitos do CTN refere-se tanto às imunidades concernentes a imposto, quanto às contribuições sociais. Explica que os dispositivos do CTN (art. 9º e 14) não disciplinam somente o art. 150 da Constituição, estendendo seus efeitos para o § 7º do art. 195, na medida em que não há, além do CTN, outra lei complementar conformando o mencionado dispositivo constitucional. “Entendimento diverso garantiria eficácia plena ao § 7º do art. 195, ainda que sua natureza seja de norma constitucional de eficácia contida, pois a mesma operaria plenos efeitos até o advento de dispositivo restritivo sobre a matéria.”

Ressaltou José Eduardo Soares de Melo (1998, p.370) que: “a proibição de finalidade lucrativa deve ser compreendida no sentido de que os objetivos institucionais não perseguem o lucro – implicador de caráter comercial – que, naturalmente, pudesse acarretar o posterior repasse ou distribuição aos seus sócios.” Realmente, assiste razão ao referido tributarista quando afirma que as entidades de beneficência colimam sempre um resultado positivo de suas atividades para poderem, então, aprimorar e incrementar seus serviços. Dessa forma, a norma não combate a existência de lucro, que poderá ser investido no próprio ente.

Portanto, segundo Sacha Calmon (1998, p. 231) quatro são os requisitos previstos pelo legislador complementar para o gozo da referida imunidade, e somente quatro, a saber: a) escrituração regular; b) não distribuição de lucros; c) proibição de remetê-los ao exterior, devendo ser aplicados na manutenção dos objetivos institucionais; d) cumprimento das “obrigações acessórias”.

Nesse toar, Marilene Talarico Martins Rodrigues (1998, p. 513) preconiza que tais requisitos, e só eles, é que estabelecem as notas características das instituições que a Carta Magna deseja ver livres da tributação. Assim, os entes tributantes não poderiam acrescentar quaisquer outros requisitos com o intuito de restringir o alcance da norma imunizante de forma a desvirtuar o benefício previsto na Constituição.

Exatamente, para evitar interpretações pessoais e subjetivas, é que os requisitos devem ser estabelecidos pelos critérios legais, conformedo em lei complementar, vale dizer, o CTN (art. 14) que regula as limitações ao poder de tributar. Caso contrário, o legislador ordinário federal, estadual ou municipal, na esteira de sua visão subjetiva, poderia criar e exigir requisitos vários, criando obstáculos ao reconhecimento da desoneração, dificultado e até mesmo desvirtuando o benefício a que faz menção a lei suprema.

Com efeito, acrescenta Vinícius T. Campanile (1998, p. 479) que não pode lei ordinária, regulamentos ou qualquer outra espécie normativa não complementar, legal ou infralegal, da União, Estados, Distrito Federal ou Município, criar requisitos adicionais impertinentes, por exemplo, declaração legal de utilidade pública, gratuidade dos serviços prestados pelos seus diretores e administradores; exigência de certidões semelhantes de órgãos distintos; disponibilidade e gratuidade geral dos serviços prestados para toda a sociedade.

Ressalta, ainda, que tais normas não poderiam tumultuar a comprovação daqueles previstos no CTN, dificultando ou retardando o pleno exercício da imunidade tributária que não pode depender de ato administrativo constitutivo, “mas, quando muito, de mera declaração administrativa, sem margem de discricionariedade, plenamente vinculada às normas do CTN, promanando sempre efeitos *ex tunc*.” (CAMPANILE, 1998, p. 479).

Malgrado a opinião dos referidos juristas quanto à impossibilidade de outros veículos normativos, que não seja a lei complementar, regulamentar a imunidade em questão, verifica-se que o arcabouço legislativo brasileiro contempla tanto leis ordinárias disciplinando tal matéria, quanto a existência de ato emanado do Poder Executivo consagrando a limitação ao poder de tributar.

Disciplinava a referida imunidade o art. 55 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.732/98, objeto da ADI 2028. Por sua vez, a Lei nº 12.101/09, regulamentada pelo o decreto nº 7.237/2010, revogou o referido dispositivo e dispõe sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da “isenção” das contribuições para a seguridade social.

Interessa, ainda, ao tema em questão a Lei nº 8.742/93, por tratar sobre a organização da assistência social e explicitar o conceito das entidades beneficentes de assistência social previsto na Carta Magna. Ressalto que

este diploma legal teve grande parte de seus preceitos modificados pela Lei nº 12.435/2011.

Apesar de as leis revogadoras tentarem corrigir os erros praticados anteriormente, repetem a mesma situação de abuso e desrespeito aos interesses da sociedade, pois incorrem nos mesmos vícios de que se ressentem a legislação ordinária outrora em vigor (MARTINS; SOUSA, p. 138).

No tocante à conformidade material da recente Lei nº 12.101/09 com a Constituição, aparentemente não houve restrição ao conceito previsto no §7º do art. 195 da CF. O conceito de entidade beneficente de assistência social deixou de contemplar apenas as entidades filantrópicas. Passou a abranger os entes que prestam parte de seus serviços gratuitamente às pessoas carentes (arts. 4º, 8º e 18 da Lei nº 12.101/09), diversamente do previsto na lei revogada, que exigia exclusiva gratuidade (art. 55 da Lei nº 8.212/91).

Portanto, embora a legislação em vigor não padeça de vício material, está maculada pelo mesmo vício formal que invalidou os diplomas anteriores, ora revogados. Mais uma vez, equivocadamente, optou-se pela lei ordinária para regulamentar a matéria em flagrante violação à norma insculpida no art. 146, III, da CF, que preceitua que somente lei complementar pode disciplinar limitação ao poder de tributar.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária relativa a entidades de assistência social objetiva atrair o cidadão a suprir as deficiências do Estado. Assim, o §7º do art. 195 da Carta Magna tem por finalidade estimular a participação da sociedade no desempenho de atividades essenciais que seriam obrigação do Poder Público fazer, mas que esse, lamentavelmente, não o faz a contento.

O constituinte originário claramente equivocou-se ao cunhar a expressão “isenção”. A desoneração, em sede constitucional, configura hipótese de limitação ao poder de tributar, tratando-se, portanto, de imunidade. Nessa ordem de raciocínio, à luz do art. 146, II, da CF, compete à lei complementar disciplinar os requisitos para a legitimação da imunidade insculpida no §7º do art. 195 da CF, o que, hoje, está previsto no art. 14 do CTN; e, por sua vez, à lei ordinária regulamentar os requisitos concernentes à configuração das instituições imunes no plano das relações privadas.

A legislação em vigor, a Lei nº 12.101/09, padece do mesmo vício formal que maculou os diplomas anteriores, expressamente revogados. Mais uma

vez, equivocadamente, optou-se pela lei ordinária para disciplinar matéria afeta à imunidade das entidades de assistência social.

No tocante à conformidade material das normas que pretendem regulamentar tal imunidade, conforme ressaltado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Medida Cautelar, na ADI 2.028, independentemente de se tratar de lei ordinária ou complementar que irá regulamentar a imunidade subjetiva prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, é certo que nenhum dos veículos legislativos poderá alterar os conceitos utilizados no preceito constitucional.

Na referida Medida Cautelar, o plenário do STF entendeu que: a) que o conceito de assistência é mais amplo do que está previsto no art. 203 da CF, abrangendo áreas de educação e saúde, uma vez que a lei impugnada tentava excluir; b) para caracterizar-se como entidade beneficente, é necessário que se “assegure os meios de vida aos carentes”, ou seja, “dê apoio, no sentido de assegurar os meios de vida a quem necessite, na medida dos recursos disponíveis”. Dessa forma, o Plenário da Corte Constitucional sinalizou que a assistência social abarca saúde e educação, ademais não se exige filantropia.

As ações de iniciativa da sociedade e os programas relativos à seguridade social não dispõem de orçamento público. Assim, só existem três meios à disposição das pessoas jurídicas de direito privado para angariar os recursos monetários necessários à execução dessas atividades: a) receber doações; b) receber recursos públicos para auxílio ou subvenções; c) cobrar pela prestação dos serviços que desempenham.

Para alcançar a independência financeira e conseguir, com autonomia, desenvolver sua tarefa de ajudar a quem necessita o meio viável é exigir remuneração. Isso, tendo em vista que as doações são escassas e a destinação de recursos públicos é apenas um auxílio.

Nesse diapasão, as entidades beneficentes de assistência social não se restringem às entidades filantrópicas. Decerto, tal exigência tornaria inviável a existência de tais entes cuja subsistência ficaria condicionada exclusivamente à doação por particulares, o que não parece ser a finalidade da Carta Magna. Isso, tendo em vista que aquele preceito constitucional confere imunidade a entidades beneficentes de assistência social, conceito mais amplo que não alcança somente os entes que prestam serviços gratuitamente.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de extensão Universitária, 1998, p. 268-315.

AKSELRAD, Moisés. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de extensão Universitária, 1998, p. 403-431.

BASTOS, Celso; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, v.6, t.I.

CAMPANILE, Vinícius Tadeu. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de extensão Universitária, 1998, p. 468-486.

CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79, p. 24-34, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de extensão Universitária, 1998, p. 710-721.

LIMA, Maria Ednvalva de. Os dois problemas da imunidade das Contribuições Sociais Securitárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 191, p. 39-50, ago. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Entidades de assistência social, sem fins lucrativos e a imunidade tributária

das contribuições sociais à luz da Constituição Federal (§7º, art. 195): necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria (art. 146, II) e a inconstitucionalidade do Projeto de Lei PL nº 3.021: opinião legal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 7, n. 39, maio/jun. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Opinião legal - A imunidade tributária das entidades de assistência social e a exegese do § 4º do art. 150 da CF/88. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, p.171-177, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In: _____. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de extensão Universitária, 1998, p. 31-51.

MELLO, Celso André Ribas de. A imunidade e a espécie legislativa contida no art. 150, VI, c da Constituição - Lei Complementar ou Lei Ordinária? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79, p. 24-34, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de extensão Universitária, 1998, p. 105-142.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição Federal e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p. 111-121, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 6. ed. São Paulo: RT, 1990.