


Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social

Andrei Pitten Velloso

andrei.veloso@trf4.jus.br



Competências e imunidades tributárias

Competências x Poder de Tributar

Competências e imunidades tributárias

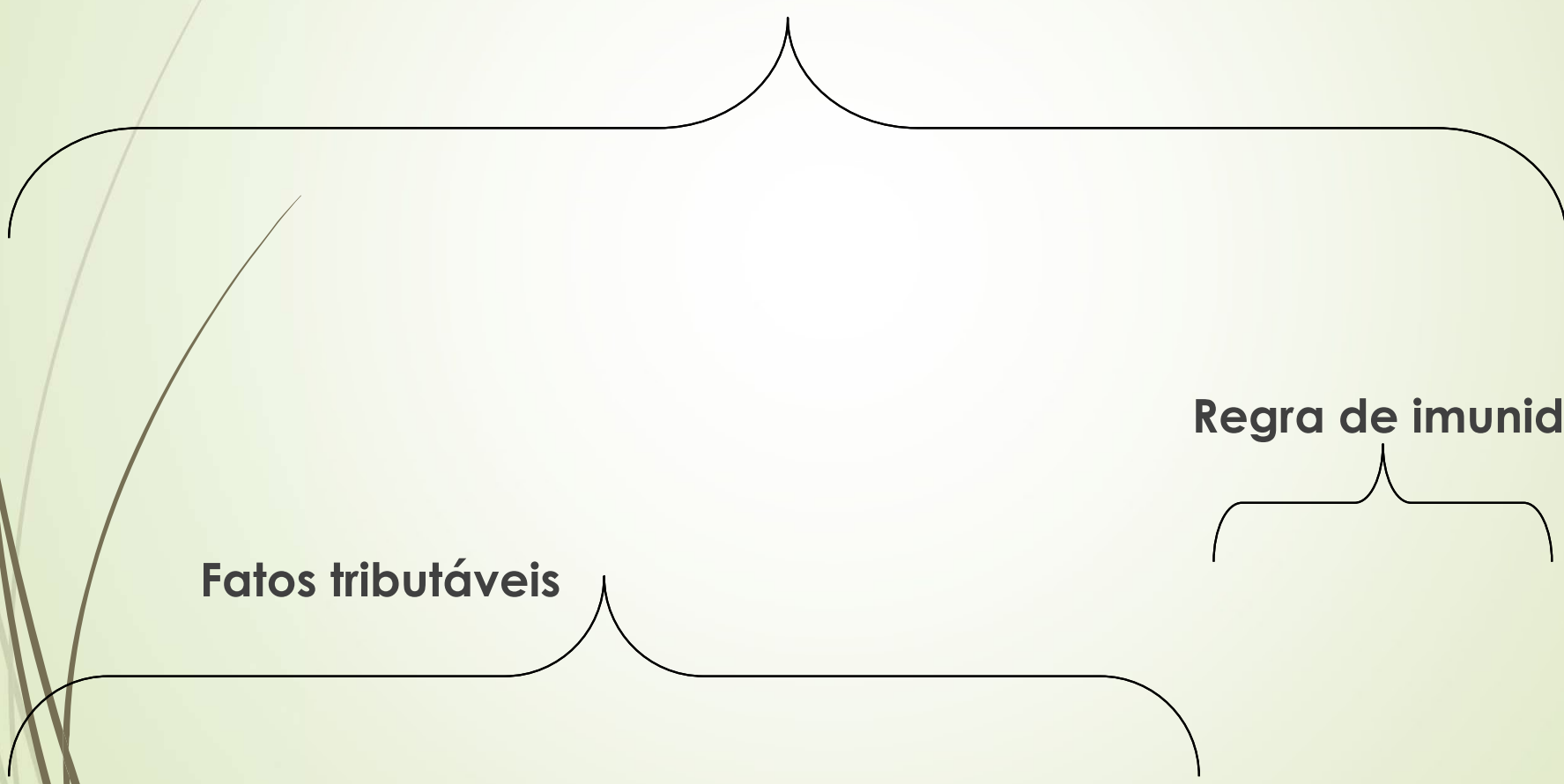
Conteúdo da comp. tributária =
atribuição – negação de
competência

Conteúdo da competência tributária

Regra atributiva de competência

Regra de imunidade

Fatos tributáveis





Posições do legislador e dos contribuintes

Perante regras atributivas:

- Legislador – posição de potestade
- Contribuintes – posição de sujeição

Perante regras de imunidade:

- Legislador – posição de impotência
- Particulares – posição de imunidade (não-sujeição)

Eficácia das imunidades

- Imunidades plenas (ex. recíproca)
- Imunidades **sujeitas a regulação** (ex. arts. 150, VI, c, 195, § 7º)
- Imunidades de “**eficácia limitada**” - não auto-aplicáveis (art. 40, § 21º: contribuição do servidor aposentado e pensionista com doença incapacitante – EC 47/2005 – EC 103/2019 - RE 630.137)

RE 630.137 - Voto **vencido** – Marco Aurélio: “Onde se tem regra constitucional de imunidade, não poderá haver exercício da competência tributária, e isso ante uma seleção de motivos fundamentais.”



Imunidades tributárias e regulamentação legislativa

Norma de imunidade

(cria uma situação de imunidade)

Legislador

(está em situação de impotência, mas deve regulamentar a imunidade)

Questão das “remissões dinâmicas”: imunidade “nos termos da lei”

Imunidade das instituições de assistência social

Art. 150, VI, "c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei**"

Art. 195, § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social **que atendam às exigências estabelecidas em lei.**

Objeto dos requisitos

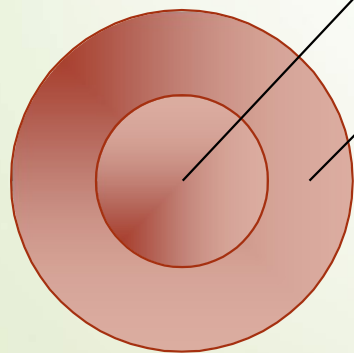
A lei pode:

- restringir o universo das instituições assistenciais agraciadas com a imunidade?
- criar quaisquer requisitos rigorosos?
- limitar as materialidades imunes?

Espaços do legislador

Legislador teria espaços para
conformar o âmbito da
imunidade?

Núcleo do conceito de entidade
de assist. social
"Zona cinzenta"



Espaços do legislador

STF – ADI 2028 - Cabe ao legislador definir o “modo beneficente de atuação”: “b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social [....]

(c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e **(d)** esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”

Reserva de lei complementar

Art. 146, II, CF (cabe à LC regular as “limitações constitucionais ao poder de tributar”) **x ausência de menção à LC nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º**

Primeira orientação – solução “salomônica”:

Limites objetivos e subjetivos (ADI 1.802 MC)

- **Limites objetivos, reservados à LC:** patrimônio, renda, serviços e finalidades essenciais
- **Subjetivos:** normas sobre constituição e funcionamento (definição de entidades assistenciais)

ADI 1802 MC – **Precedente referido:** RE 93.770

- **Não diz respeito** à reserva de lei complementar
- Indicou que o **legislador não deve definir** o alcance da imunidade
- Pronunciou a **inconstitucionalidade material de restrição** à imunidade, aplicando-a apenas para a importação de bens sem similar nacional

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE. O ARTIGO 19, III, "C", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO TRATA DE ISENÇÃO, MAS DE IMUNIDADE. A CONFIGURAÇÃO DESTA ESTÁ NA LEI MAIOR. OS REQUISITOS DA LEI ORDINARIA, QUE O MENCIONADO DISPOSITIVO MANDA OBSERVAR, NÃO DIZEM RESPEITO AOS LINDES DA IMUNIDADE, MAS AQUELAS NORMAS REGULADORAS DA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DA ENTIDADE IMUNE. INAPLICAÇÃO DO ART-17 DO DECRETO-LEI N. 37/66. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 93770, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/03/1981, DJ 03-04-1981 PP-02857 EMENT VOL-01206-03 PP-00754 RTJ VOL-00102-01 PP-00304)

RE 93.770: O voto do relator sequer fala em lei “ordinária”

Esse Decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado, porque ele impõe à imunidade, a qual não se confunde com isenção, ~~uma~~ restrição que não está no texto constitucional. Os requisitos da lei que o art. 19, III, "c", da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, tal como salientou a sentença de primeiro grau.

Reserva de lei complementar

Segunda orientação – Reserva ampla de LC: Tema nº 32 da RG – 1ª versão, 23/02/2017:

- “Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”

Consequência: contribuições securitárias - derrubada das “contrapartidas” (atendimento pelo SUS, concessão de bolsas de ensino, etc.)

Reserva de lei complementar

Julgamento de mérito da ADI 1802, j. em 12/04/2018 – já indicava a relativização da tese original do Tema 32: espaços do legislador para excluir “falsas” instituições assistenciais

2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria. 3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que **os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar.** Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.

Reserva de lei complementar

**Terceira orientação – Reserva de LC para as contrapartidas:
Tema nº 32 da RG – 2ª versão, EDs, 18/12/2019:**

"A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas".

- -- contrapartidas – LC
- -- certificação – LO

Constitucionalidade da exigência do CEBAS (art. 55, II, L. 8212/91 - RE 566622 ED, julgado em 18/12/2019)

Interpretação das imunidades

- ▶ Literal/restritiva ou sistemática/teleológica/evolutiva?
 - ex. álbum de figurinhas, lista telefônica, ebook, kindle (Tema 593 RG)
 - assistência social = assistência, saúde, educação e previdência fechada
- ▶ Por que a distinção perante os preceitos concessivos de competência?
- ▶ Interpretação teleológica x interpretação extensiva
 - ex. imunidade das receitas de exportação – CSLL (art. 149, § 2º, I, CF)

Duas imunidades das instituições de assistência social

Imunidade do art. 150, VI, C (impostos): instituições de assistência social

- **Não precisa do CEBAS** (TRF4, 1ª Turma, 5007599-63.2018.4.04.7100, j. em 28/06/202; TJRS, 2ª Câmara Cível, AI :50479778720238217000, j. em 26-07-2023)
 - Entidades não necessitam ser beneficentes
- **Requisitos:**
 - Art. 14 do CTN
 - art. 12, § 2º, da L 9.532/1997 (salvo al. f)

Imunidade do art. 195, § 7º (contribuições securitárias): entidades beneficentes de assistência social

- **Precisa do CEBAS → contrapartidas**
- Lei nº 8.212/1991, art. 55, Lei nº 12.101/2009, art. 29, **Lei Complementar nº 187, de 17-12-2021**



Duas imunidades das instituições de assistência social

Distinção - STF ADI 2028: “entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) **não é conceito equiparável** a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI)”

Alcance da imunidade do art. 150

Apenas impostos

- **todos os impostos, e não apenas os diretos**: STF ignora a repercussão econômica:

- não se estendem, dos c. de fato, aos c. de direito: **Súmula 591 do STF**: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

- **Idem, Tema 342 RG**: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, **sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica** do tributo envolvido.”,

Alcance da imunidade do art. 150

- **não afasta obrigações acessórias e obrigação de retenção** (art. 9º, § 1º, do CTN)
- **Não afasta a obrigação por sucessão** - Caso IPTU. RFFSA. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA DA UNIÃO. TRF4 havia aplicado a imunidade: “A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária). Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento.” ((RE 599176, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 05/06/2014, RG)

Alcance da imunidade do art. 150

Definição de entidades de assistência social: conceito lato (ADI 2.028)

- ADI 2028: Conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social é **amplo**: afasta-se a “**interpretação separatista**”, que separa a assistência da saúde e da previdência
- abrange entidades **educacionais, inclusive quanto a contribuições securitárias** (ADI 2.028 e ADI 2.545 MC)
- Entidades de **previdência privada**: Súmula 730 do STF: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades **fechadas** de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”
 - Fundamento: previdência assume caráter assistencial se não há contribuição dos beneficiados
 - Irrelevância do fato de ser fechada (restrita aos trabalhadores vinculados à pessoa jurídica que institui o benefício)

Precisam ser filantrópicas?

Exigência de atuação exclusivamente filantrópica - contribuições securitárias (ADI 2.028 – Lei 9.732/97)

INCONSTITUCIONALIDADE DA RESTRIÇÃO DA IMUNIDADE ÀS ENTIDADES EXCLUSIVAMENTE FILANTRÓPICAS

(E ÀQUELAS COM MAIS DE 60% DE ATUAÇÃO AO SUS)

ADI 2028: A Lei 9.732/98 deturpou o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, ao restringir a imunidade às entidades filantrópicas → inconstitucionalidade da redação conferida ao art. 55, III, da Lei 8.212/1991: “III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; ”

- segundo o relator, as entidades devem ser filantrópicas, mas não de forma exclusiva

Exigência de filantropia – contribuições securitárias (ADI 2.028 – Lei 9.732/97)

Alcance material da imunidade

INCONSTITUCIONALIDADE DA RESTRIÇÃO DA IMUNIDADE ÀS ATIVIDADES EXCLUSIVAMENTE FILANTRÓPICAS, constante no art. 4º: “Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, **gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, **na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes** e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.”**

- A imunidade abrange a **totalidade das atividades**, e não apenas as filantrópicas
- **A Lei 9.732/98 limitou indevidamente o alcance material da imunidade**

Alcance da imunidade do art. 150

Alcance objetivo:

“c) patrimônio, renda ou serviços”

Art. 150, § 4º, CF - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", **compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas.

Seria mais restrita que a imunidade recíproca, que alcança as “suas finalidades essenciais ou **às delas decorrentes.**” (§ 2º)

STF: imunidade é **ampla, basta que não haja desvio**

Alcance da imunidade do art. 150

Patrimônio alcança:

- os bens imóveis, mesmo que:

a) **alugados**, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades.

Súmula Vinculante nº 52: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.”;

b) **utilizados como escritório ou residência de seus membros**, desde que não haja exploração de atividade econômica própria (RE 221.395);

c) **explorados economicamente**, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades (ex. livraria: RE 345.830);

d) **“temporariamente ociosos”** (Tema 693 RG)

Alcance da imunidade do art. 150

Rendas abrangem todas as rendas destinadas às finalidades próprias, mesmo que decorrentes de atividades econômicas (ex. de cinemas e estacionamento: AI 155.822 AgR e RE 144.900).

Inconstitucionalidade formal e material da não aplicação aos rendimentos financeiros:

Art. 12 [...] § 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. [\(ADIN N° 1802\)](#)

Serviços: inclusive a exploração de atividade econômica, desde que haja destinação da receita às atividades próprias da entidade.

Regulação da imunidade do art. 150

CTN: escrituração e aplicação regular dos recursos

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

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

Regulação da imunidade do art. 150

Lei 9.532/97: Art. 12. Para efeito do disposto no [art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição](#), considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. [\(Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001\)](#)

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

Inexistência de fins lucrativos não se confunde com filantropia ou ausência de lucros

Regulação da imunidade do art. 150

Lei 9.532/97

Art. 12 § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos **dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva** e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

É viável a remuneração dos dirigentes, de acordo com o mercado

Regulação da imunidade do art. 150

Remuneração dos dirigentes:

- Estatutários (nomeados), limite de 70% do teto do Executivo Federal
- Não estatutários (celetistas)

Art. 12 § 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Regulação da imunidade do art. 150

Remuneração dos dirigentes:

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

► Vedação de nepotismo:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

► Limite para a **remuneração total** dos dirigentes:

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Regulação da imunidade do art. 150

Demais requisitos – especificação do 14 do CTN: escrituração e aplicação regular dos recursos

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

Regulação da imunidade do art. 150

Requisitos inconstitucionais:

- retenção e recolhimento, alínea “f”

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (ADIN N° 1802: inconstitucional “por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade”)

Existe a obrigação, mas descumprimento não afasta a imunidade

Não é contrapartida, é obrigação de fazer (agente de retenção)

É inconstitucional por não sancionar ilícitos que não envolvem os pressupostos da imunidade

Regulação da imunidade do art. 150

Requisitos inconstitucionais:

- “Suspensão” da imunidade por infração à legislação tributária (art. 13)
- Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal **suspenderá o gozo da imunidade** a que se refere o artigo anterior, **relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária**, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (Vide ADIN N° 1802)

ADI 1802 – Imunidade não pode ser “suspensa” ou negada por causa de ilícitos fiscais que não dizem respeito aos seus requisitos.

Ilícitos fiscais e repercussão no reconhecimento da imunidade

Ilícitos relativos aos pressupostos da imunidade

- Autorizam o afastamento
- Podem ser previstos em lei ordinária

Ilícitos que não dizem respeito aos pressupostos da imunidade

- **Não** podem repercutir na imunidade

Ônus da prova

Cabe ao Fisco:

Tema 644 RG: IPTU – ECT: “ As presunções sobre o enquadramento originariamente conferido devem militar a favor do contribuinte. Caso já lhe tenha sido deferido o status de imune, o afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela Administração Tributária.”

TJRS: “NO CASO, A PARTE AUTORA COMPROVOU TRATAR-SE DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO SOB A FORMA DE INSTITUIÇÃO CIVIL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS, TENDO COMO ATIVIDADE PREPONDERANTE A ASSISTÊNCIA MÉDICA HOSPITALAR. ASSIM, **A PRESUNÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA É RELATIVA, DE MODO QUE A PROVA DE QUE A BENEFICIÁRIA NÃO CUMPRIU OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ARTIGO 14 DO CTN RECAI AO MUNICÍPIO.**”

(TJRS, 2ª Câmara Cível, AC 50054603920198210006, j. em 30-08-2023)

Reconhecimento do direito à imunidade do art. 195, § 7º

Frente às contribuições securitárias. Operacionaliza-se mediante a obtenção do CEBAS.

Regulação: LC 187/2021

Inexiste direito adquirido à imunidade ou ao certificado:

Súmula 352 do STJ: “A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes”

E com a reforma tributária?

PEC 45/2019

Aplicar-se-ia o art. 150, VI, ao IBS e à CBS

"Art. 149-B. Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão: [...] II – **as mesmas imunidades**; [...] Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, **serão observadas as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.**" (NR)



Obrigado!

andrei.veloso@trf4.jus.br