

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E A REGULAÇÃO SETORIAL	4
1.1 Imunidade e Isenção Tributária Como Mecanismo de Regulação Setorial	9
1.2 Imunidade Tributária: Aspectos Gerais	14
1.2.1. <i>Imunidade Recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição da República)</i>	17
1.2.2. <i>Imunidade Religiosa (art. 150, VI, b, da Constituição da República)</i>	17
1.2.3. <i>Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos de Trabalhadores e Entidades Educacionais e Assistenciais Sem Fins Lucrativos (art. 150, VI, c, da Constituição da República)</i>	19
1.2.4. <i>Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do Papel Destinado a Sua Impressão (art. 150, VI, d, da Constituição da República)</i>	20
1.3 A Imunidade das Instituições Sem Fins Lucrativos e das Entidades Beneficentes de Assistência Social (Instituições Filantrópicas): Diferenças e Requisitos	21
2 NOVO MARCO LEGAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (ENTIDADES FILANTRÓPICAS)	28
2.1 Contexto Político-Social da Nova Legislação da Filantropia	30
2.2 Das Novas Regras de Certificação das Entidades Filantrópicas: Diferenças com a Sistemática Anterior	33
2.2.1. <i>Entidades que Prestam Serviço de Saúde</i>	38
2.2.2. <i>Entidades que Prestam Serviço de Educação</i>	40
2.2.3. <i>Entidades que Prestam Serviço de Assistência Social</i>	43
2.3 Dos Procedimentos para Concessão e Cancelamento do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social	44
2.4 Critérios e Requisitos para o Exercício da Imunidade às Contribuições Sociais	46
3 DA ATUAÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) NA REGULAÇÃO DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS DIANTE DO SEU NOVO MARCO LEGAL	51
3.1 Função Administrativa em Matéria Tributária	56
3.2 Competências do CARF em Matéria de Filantropia	59
3.3 O Processo Administrativo Como Mecanismo de Regulação da Filantropia	63
3.4 Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) Como Fonte de Direito Material na Filantropia	68
CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78

NOVO MARCO LEGAL DA FILANTROPIA E A POSSIBILIDADE DE REGULAÇÃO

SETORIAL PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

“É preciso que o povo tome conhecimento da ação, e que tome conhecimento dela no momento em que ela foi executada; em um tempo em que tudo fala: o ar, o rosto, as paixões, o silêncio, e em que cada palavra condena ou justifica.”

O ESPÍRITO DAS LEIS – MONTESQUIEU

INTRODUÇÃO

O presente estudo visa fazer uma análise sistemática sobre as novas diretrizes apontadas pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas) e regula os procedimentos de imunidade das contribuições para a seguridade social, bem como uma análise da conjuntura do sistema nacional de regência da filantropia brasileira, mormente em função do novo marco regulatório e das consequências diretas e indiretas que incidirão sobre as mais diversas instituições assistenciais do país.

O escopo do presente estudo visa promover uma abordagem da nova legislação de regência da filantropia nos aspectos procedimentais e tributários que estão atrelados ao regime de certificação das entidades beneficentes de assistência social, apresentando a sistemática relacionada com o processo administrativo-tributário que subjaz a filantropia.

Dentro dessa nova perspectiva legal, o presente estudo evidencia o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como essencial para o deslinde de controvérsias oriundas do cumprimento de requisitos para o gozo da imunidade às contribuições sociais, passando a ser um vetor de pacificação de

entendimentos cujo escopo não se restringe à mera análise de aplicação da norma, mas incide também na decisão concreta sobre investimentos diretos no chamado Terceiro Setor em prol de toda a sociedade.

Partindo-se das premissas acima, o trabalho enceta um estudo sistemático das limitações constitucionais ao poder de tributar e a regulação setorial, apresentando o cenário em que seja possível a implementação de políticas públicas por meio da utilização da função extrafiscal da norma tributária, como ocorre nos mecanismos de isenção e imunidade tributária.

No mesmo sentido, o trabalho aborda os aspectos gerais da imunidade tributária, sintetizando as imunidades constitucionais e o seu respectivo fundamento epistemológico, oportunidade em que também apresenta a distinção e requisitos da imunidade das instituições sem fins lucrativos e das entidades beneficentes de assistência social, sendo esta diferenciação essencial para a aplicação da norma tributária.

Após a restrição temática acima, o estudo apresenta o novo marco legal da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas), esmiuçando o contexto político-social em que a nova legislação estava inserida, bem como as novas regras de certificação das entidades filantrópicas. Nessa ocasião, o estudo faz um comparativo das regras da filantropia entre a nova legislação e a sistemática legal anterior, abordando as novas competências ministeriais instituídas e os procedimentos para a concessão e cancelamento do certificado de entidade beneficente de assistência social, além dos critérios para o exercício da imunidade das contribuições sociais.

Com base no novo marco legal da filantropia, o estudo faz uma análise da atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na regulação das

entidades filantrópicas em face da sua nova legislação de regência, apresentando a função administrativa em matéria tributária e as competências do CARF em matéria de filantropia.

Nesse cenário, o presente trabalho evidencia o processo administrativo como mecanismo de regulação da filantropia, sob a perspectiva de que caberia ao CARF a palavra final em relação à imunidade tributária das contribuições sociais, motivo pelo qual o precedente do CARF pode ser considerado como fonte de direito material das entidades filantrópicas.

Centra-se, aqui, o propósito de analisar o importante papel desempenhado pelo personagem incumbido de dizer o direito tributário no âmbito administrativo federal, o CARF, em diversificadas situações individualmente consideradas, além de tentar construir um esboço da problemática em análise com base nos próprios precedentes administrativos relacionados com a filantropia.

Assim, considerando o fato de que esse estudo não tem a pretensão de esgotar o tema, busca-se com esta análise, principalmente, evidenciar a importância do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na consecução da regulação do chamado Terceiro Setor, procedimento este encetado por meio da consolidação dos precedentes administrativos em matéria de filantropia.

1 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E A REGULAÇÃO SETORIAL

Atualmente, diante da redefinição de funções do Estado e dos meios de alcançar seus objetivos, emerge a redefinição de algumas funções da própria sociedade, a qual passou a se organizar em sólidas entidades intermediárias com o escopo de realizar tarefas e objetivos antes atribuídos apenas ao Estado. É justamente nesse ínterim que emergiu o chamado Terceiro Setor (*third sector*),

expressão difundida na década de 60 do século passado para referir-se às organizações formadas pela sociedade civil, cujo objetivo não é a busca do lucro, mas a satisfação do interesse público, conforme preceitua Fernando B. MÂNICA¹.

A legislação pátria não utiliza a expressão *Terceiro Setor* para a designação acima, utilizando-se genericamente de *entidade sem fins lucrativos*, cujo conceito a Constituição da República já faz referência. Sendo assim, o chamado *Terceiro Setor* tem como característica ser formado por entidades sem fins lucrativos que objetivem a promoção do bem comum, perseguido igualmente pelo Estado.

Amiúde o conceito de *Terceiro Setor*², pode-se inferir que a essência do mesmo está umbilicalmente ligada ao tributo, haja vista que a sua implementação e regulação derivam da Constituição da República quando esta traça limitações para as chamadas entidades sem fins lucrativos, ou seja, a regulação setorial (*Terceiro Setor*) está ligada diretamente às limitações constitucionais ao poder de tributar.

A regulamentação setorial implementada por intermédio do tributo, sobretudo em face da sua finalidade extrafiscal, tem o objetivo de corrigir as chamadas externalidades positivas e negativas³. Nesse sentido, a tributação, como mecanismo para regulamentação setorial, pode ter como propósito, por exemplo, incentivar a

¹. MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática*. Editora Fórum, 2005, p. 57.

². *O Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil*. FERNANDES, Rubens. *O Que é o Terceiro Setor?* In: IOSCHPE, E. B. (Org.). *Terceiro Setor: Desenvolvimento Social Sustentado*. 2ª Ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000, p. 111.

³. *As externalidades podem ser positivas ou negativas. As primeiras são aquelas benéficas, como o exemplo de uma indústria que irá criar cem empregos diretos em uma comunidade, onde as externalidades positivas serão os empregos indiretos e a maior circulação de valores na comunidade. As externalidades negativas traduzem-se nas interferências prejudiciais, em que, no mesmo exemplo, pode-se indicar a poluição da indústria (resíduos jogados no ar e no córrego que abastece a cidade), ocasionando maior ocupação hospitalar por problemas respiratórios e custos com tratamento da água. Isso é, as externalidades são os efeitos negativos ou positivos não contabilizados monetariamente pelos agentes econômicos. A definição de externalidade é que a ação de um agente afeta diretamente as condições de vida de outro agente*. VARIAN, Hal R. *Microeconomia: princípios básicos*. Tradução da 2ª edição original de Luciene Melo. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994, p. 90

geração de empregos ou ser utilizada como instrumento para viabilizar o ingresso de estudantes carentes ao ensino superior.

Na verdade, a regulação setorial por intermédio do tributo, de acordo com os preceitos doutrinários e normativos, passa a ser um arranjo institucional legítimo na formulação, mecanização e implementação para que uma política pública seja viável. A abordagem em epígrafe, situada no Sistema Tributário Brasileiro a partir dos objetivos extrafiscais dos tributos e seus valores jurídico-sociais implícitos e explícitos na Carta Magna, tem por intuito fornecer subsídio para que o agente regulatório possa, em razão da falta ou a incipiência de recursos financeiros, conceber o desenho institucional de uma política pública eficaz.

Para que as práticas e os objetivos sumariados constitucionalmente sejam implementados, as ciências que se ocupam das respectivas áreas pressupõem a capacidade do Estado tributar, isto é, exercer ingerência sobre a esfera dos indivíduos. Ao traduzir esse fenômeno em linguagem do Direito, é necessário sustentar um fundamento jurídico que permita ao Estado tributar, afastando os interesses individuais contrários à incidência tributária. Revela-se, desse modo, outra faceta do corolário da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular no Direito Tributário.

A atividade financeira que o Estado exerce com o intuito de ordenar as relações sociais e econômicas interferindo, por exemplo, no mercado, é denominada como atividade extrafiscal. Com efeito, essa atuação extrafiscal do Estado não visa à obtenção de recursos para o erário público, mas apenas à atuação sobre o contexto econômico, alterando o cenário social, através, por exemplo, da tributação em gastos seletivos ou a sua retenção. Como se sabe, as exações fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. De

acordo com Luciano AMARO⁴, a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside, exatamente, *“no objetivo visado pela lei de incidência.”*

É cediço, no entanto, que o Estado tributa com vistas a auferir receitas e, assim, a supremacia do interesse público consubstancia o princípio da fiscalidade. Quando se apreciam objetivos outros, que se afastam da pura arrecadação, apresenta-se a extrafiscalidade. *“Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório.”*⁵ Segundo Hugo de Brito MACHADO, *“o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”*⁶. Endossa ainda essa posição Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que *“a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórias, dá-se o nome de extrafiscalidade”*⁷.

O valor finalístico que o legislador incute na lei tributária, portanto, deve atender às necessidades na condução da economia ou correção de situações sociais indesejadas ou mesmo possibilidade de fomento a certas atividades ou ramo de atividades de acordo com os preceitos constitucionais. Nesse sentido, a extrafiscalidade tributária tem o condão de servir como vetor para a regulamentação em determinados setores sociais e da economia, como na regulamentação do setor educacional, saúde e assistência social, nos termos preconizados pelo art. 150, VI,

⁴. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Revisada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 67.

⁵. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006, p. 43.

⁶. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 129.

⁷. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. rev., São Paulo: Editora Saraiva, 1997, p. 146.

da Constituição da República. É justamente neste íterim que se encontra a limitação constitucional ao poder de tributar e sua evidente ligação na regulamentação setorial supra referida.

Nesse diapasão, quando o legislador institui uma lei de cunho extrafiscal, enceta providências no sentido de prestigiar algumas situações econômico-sociais. Assim, no caso da educação superior, por exemplo, pode-se verificar a preocupação estatal na consecução de valores sociais, conforme preconiza o art. 6º da Carta Magna⁸. Deve-se ressaltar, além disso, o direito à educação como fundamento prestacional do Estado⁹.

De acordo com a finalidade imediata supra referida, a tendência moderna da regulação setorial por meio do tributo apóia-se em orientar os indivíduos no interesse coletivo, visando organizar a vida em termos de civilidade e nivelação dos tipos e modos de viver. Modernamente, toda atividade legislativa tem se orientado para esse objetivo, que não é um objetivo meramente formal ou demasiadamente genérico e teórico, sem conteúdo determinado, mas um objetivo claro, decorrente da natureza prática das coisas em relação com o convívio social.

Com base nos pressupostos acima, resta evidente que a limitação constitucional ao poder de tributar emerge como um vetor eficaz na regulação setorial (Terceiro Setor), sobretudo diante do caráter extrafiscal que reveste as limitações constitucionais ao poder de tributar quando fomenta políticas públicas ou quando, principalmente, atua como o braço filantrópico do Estado naquilo que este não consegue atingir.

⁸. “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.” BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Planalto, 2006. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jun.2010.

⁹. MALISKA, Marcos Augusto. *O direito à educação e a Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2001, p. 243.

Dentro desse contexto, os setores ligados à educação, saúde e assistência social passam a ser regulados por meio de políticas públicas extrafiscais, que visam a consecução do bem comum por meio da ausência de arrecadação, em um sinalagma voltado à provocação de certos resultados econômico-sociais, como reprimir o desemprego, restaurar a prosperidade, promover o desenvolvimento econômico ou o nivelamento das fortunas ou a correção da iniquidade na distribuição da renda nacional, entre outros objetivos não menos nobres.

1.1 – Imunidade e Isenção Tributária Como Mecanismo de Regulação Setorial

Conforme explicitado acima, o efeito extrafiscal da norma tributária utiliza-se do instrumento financeiro para a provocação de certos resultados econômico-sociais, como reprimir a inflação, evitar o desemprego, restaurar a prosperidade, proteger a indústria nacional, promover o desenvolvimento econômico, nivelar as fortunas ou corrigir a iniquidade na distribuição da renda nacional e, sobretudo, promover o acesso à educação superior, além de outros objetivos igualmente importantes.

Nesse sentido, a extrafiscalidade da norma tributária fornece a explicação ao fato de que, praticamente, todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados do o ângulo oposto: o da isenção e da imunidade. Tal possibilidade apresenta certa simetria com o poder de tributar.

Na doutrina pátria, sobejam conceitos de imunidade e principalmente de isenção, que variam conforme o conceito unitário ou dualista de tributo adotado. A imunidade é tida como limitação ao poder de tributar ou como norma de estrutura, que subordina a feitura de normas de comportamento. A isenção, como dispensa do

pagamento de tributo devido, norma de estrutura e norma de não-incidência é uma forma excludente da obrigação.

Para COELHO, a isenção, tal qual a imunidade, é “*simples previsão legislativa de intributabilidade*”¹⁰, é regra que atua juntamente com as previsões impositivas, no aspecto material da norma tributária, definindo sua dimensão. O autor propõe que a hipótese da norma tributária seja composta por “fatos tributáveis” (segundo a regra impositiva), subtraídos os fatos isentos e imunes.

Sacha Calmon Navarro COELHO, em prestígio à técnica jurídica, distingue a isenção e a imunidade dos demais institutos exoneratórios, portanto aquelas atuam no campo da hipótese da norma tributária, enquanto os estes atuam na consequência da norma. A distinção essencial entre a imunidade e a isenção para o jurista mineiro é o *status* constitucional da imunidade, inexistente na isenção. Destaca-se também que a imunidade é, inequivocamente, instituto que delimita a competência tributária impositiva.

Com relação ao fundamento ontológico, isenções e imunidades também apresentam aspectos em comum. Podem existir, segundo Marcus GOUVÊA¹¹:

- 1) como instrumento em favor da capacidade contributiva, para adequar a previsão genérica e abstrata da norma impositiva;
- 2) ou, como instrumento de política pública, independente da capacidade econômica dos contribuintes. No primeiro caso, tem-se a imunidade recíproca e aquela que beneficia particulares que exercem *munus* público, como a dirigida a instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e a isenção da primeira faixa de renda do IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), que protege o chamado mínimo existencial.

No segundo grupo, encontra-se a imunidade dos livros, revistas e periódicos, que, não obstante possam representar mercado promissor constituem-se veículo de

¹⁰. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 153.

¹¹. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 211.

cultura que o Estado pretende preservar, assim como isenções a determinados produtos, cujo mercado incipiente o Estado quer estimular.

As isenções podem ser classificadas em condicionais e incondicionais, temporárias e por prazo indeterminado, gerais e individuais, regionais ou irrestritas. A isenção incondicional é aquela que independe da comprovação do preenchimento de qualquer requisito pelo contribuinte, a ser avaliada pelo fisco. É o caso da isenção da primeira faixa de renda do imposto de renda da pessoa física. A isenção condicional é que depende do preenchimento de algum requisito pelo contribuinte, seja a realização de uma conduta, seja uma situação jurídica, seja uma situação fática. Necessariamente, as isenções incondicionadas serão gerais, alcançando todos os contribuintes ou fatos, conforme seja o benefício subjetivo ou objetivo. As isenções condicionais serão individuais e dependerão da análise de cada caso pela Administração Tributária.

A isenção pode, também, ser temporária, com prazo preestabelecido, mas pode ser fixada por tempo indeterminado, facultando-se sua revogação por lei posterior ou sua extinção por ato administrativo, se o beneficiário deixou de cumprir os requisitos para sua concessão.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 176, parágrafo único, dispõe que *“a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”* Em regra, restringe-se aos impostos, conforme disposição do art. 177 também do CTN.

As imunidades aplicam-se, em regra, aos impostos. Algumas são gerais, sem a imposição de condições. Por exemplo, as dos partidos políticos, que têm efeito extrafiscal ligado à organização política nacional. Outras, como as das instituições de educação sem fins lucrativos, que prestigiam a finalidade extrafiscal de incentivo

à educação, são reconhecidas apenas àqueles que comprovem o preenchimento dos requisitos legais (art. 14 do CTN).

Também há imunidades relativas apenas a contribuições para a seguridade social, que prestigiam as entidades beneficentes de assistência social. Como sói ocorrer, a Constituição da República reconhece a intributabilidade de pessoa privada que se dedica a prestar assistência social gratuita, que é dever do próprio Estado. Assim, a norma contém efeito extrafiscal de estímulo à atividade assistencial.

De acordo com a classificação, imunidades e isenções apresentam efeitos extrafiscais distintos. O efeito de indução do comportamento mediante vantagem fiscal será específico a determinados contribuintes que preenchem os requisitos legais, se a isenção for individual. Será geral nas isenções gerais.

É importante dizer que mesmo a isenção geral pode vir dotada de carga extrafiscal. Por exemplo, se direcionada, objetivamente, à produção do álcool combustível, estimula seu consumo em prejuízo do consumo de gasolina. Se direcionada, subjetivamente, aos fabricantes de malhas têxteis, favorece o aparecimento de indústrias desse tipo de vestuário em detrimento dos curtumes.

O efeito extrafiscal de isenções pode ser regionalizado em favor do desenvolvimento de certas partes do país ou do estado, conforme o benefício seja federal ou estadual. Porém, pode ser irrestrito territorialmente, quando os efeitos extrafiscais fazem-se sentir em todo o território do ente federado.

Pode-se inferir que de uma forma geral a justificativa doutrinária para a existência das normas imunizantes e isencionais está ligada a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com a finalidade de garantir as liberdades individuais, via exoneração de tributos, para não embaraçar a existência de direitos socialmente relevantes. Assim, as normas de

impedimento da competência tributária voltam-se para a liberdade de expressão, o acesso à cultura e à liberdade religiosa. Além disso, voltam-se às atividades desempenhadas pelas instituições de educação e assistência social sem lucratividade, às entidades sindicais de trabalhadores, partidos políticos e suas fundações.

Para justificar a necessária existência das normas imunizantes e isençiais, Regina Helena COSTA invoca a teoria da densificação das normas constitucionais concebida por CANOTILHO, entendendo que as normas imunizantes densificam princípios estruturantes no sentido jurídico-constitucional e político-constitucional.

Portanto:

(...) os princípios federativo e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos; que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos partidos políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referente aos livros; que a liberdade de culto é densificada pela imunidade dos templos – e assim por diante.¹²

Pode-se entender, portanto, que as imunidades e isenções são meios de realização de extrafiscalidade no âmbito constitucional. Nesse sentido o magistério de Geraldo ATALIBA assenta que a extrafiscalidade *“(...) consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.”¹³* Então, pode-se afirmar que os princípios mais valorosos inseridos na Constituição, tais como a segurança jurídica, a justiça e o bem comum, relacionados aos direitos fundamentais, estão presentes essencialmente na imunidade e isenção tributária, cuja natureza é extrafiscal.

¹². COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 59.

¹³. ATALIBA, Geraldo. *IPTU e progressividade*. RDP 93/223.

As imunidades tributárias são normas de proteção de outros direitos fundamentais e constituem, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos e firmam-se com o teor do art. XIX da Declaração Universal dos Direitos Humanos¹⁴: *“Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferências, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e idéias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras”*.

De uma forma geral, verifica-se que isenções e imunidades atuam estimulando comportamentos mediante a redução da carga tributária, razão pela qual constata-se, que os institutos apresentam potencialidade extrafiscal marcante.

Por fim, pode-se concluir que a imunidade e isenção fiscal são temas muito abrangentes, de forma a englobar uma série de outros conteúdos morais, sociais, etc., os quais fazem da mesma uma temática, além de importante, por deveras motivante. Motivação expressa de modo mais agradável na eficiente distinção feita por meio de uma simples parábola que assim distingue os dois institutos: *A isenção fiscal é como se o contribuinte segurasse um guarda-chuva no meio de uma tempestade. O guarda-chuva seria a isenção que asseguraria ao contribuinte ficar amparado da chuva, que seria a carga tributária. No caso da imunidade, não haveria chuva!*

Não obstante, o objeto desta monografia subsume-se à análise da imunidade tributária e os seus reflexos decorrentes.

1.2 – Imunidade Tributária: Aspectos Gerais

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade

¹⁴. COSTA, Regina Helena. *Idem*. p. 85.

impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É a limitação da competência tributária, conforme lição de Hugo de Brito MACHADO¹⁵.

O objetivo teleológico da imunidade tributária, de acordo com o entendimento mais comum, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando-os à salvo da tributação. Nesse caso, resta patente que existem algumas estruturas fundamentais que o legislador constituinte originário visou preservar da tributação.

Há doutrinadores que afirmam que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque é posterior à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.

Para o professor Paulo de Barros CARVALHO, a imunidade se define como *“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”*¹⁶.

Pode-se afirmar, simplificada, que caracteriza a imunidade o fato de a Constituição, diretamente, excluir parcela da competência das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato, fato ou pessoa.

As imunidades são tratadas no art. 150 da Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

¹⁵ . MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª Ed., São Paulo: Malheiros, p.92

¹⁶ . CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 181.

VI – instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;

Note-se que as imunidades tratadas no art. 150 da Constituição da República referem-se exclusivamente aos impostos. Entretanto, a Constituição prevê também a hipótese da imunidade para contribuições para a seguridade social, conforme dispõe o art. 195, §7º, da Constituição, que determina:

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:

...
§ 7.º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências previstas em lei.”
(grifos editados)

Nesse caso, a imunidade, e somente ela, pode proibir que outros fatos, vinculados a pessoas ou bens, possam ser acolhidos pela hipótese de incidência de impostos e contribuições.

O termo “isenção” utilizado no dispositivo supracitado foi erroneamente aplicado, pois se trata de uma imunidade tributária, pois qualquer que seja o termo utilizado no texto constitucional, sempre a que própria Constituição esteja exonerando ou impedindo diretamente a imposição tributária, tem-se a imunidade, conforme entendimento cogente e pacificado do Supremo Tribunal Federal¹⁷.

Há também outras imunidades mais específicas, como a imunidade sobre todos os tributos (exceto o IOF) nas operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º), a imunidade para taxas

¹⁷. RE 168.110, 1ª Turma, Rel. Ministro Moreira Alves, j. 04/04/2000.

(art. 5º, XXXIV), a imunidade geral para os casos de exportação (art. 149, §2º, I) e a hipótese de imunidade de CPMF (art. 85 do ADCT).

Urge explicitar, no entanto, as imunidades previstas no art. 150, VI, da Constituição da República.

1.2.1. Imunidade Recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição da República)

A imunidade recíproca impede que impostos atinjam os patrimônios das pessoas políticas, as rendas por elas recebidas ou os serviços por elas prestados, independentemente de vinculação a suas atividades essenciais.

A imunidade recíproca é considerada corolário da forma federativa de Estado, dada a igualdade político-jurídica existente entre os entes federados. É princípio garantidor da Federação, sendo inclusive cláusula pétrea (art. 60, §4º, I), não podendo ser ofendido sequer por emenda constitucional.

O STF tem interpretado de forma bastante abrangente o conceito de impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços. Além disso, deve-se repisar que a imunidade recíproca das pessoas políticas não está de forma alguma restrita ao patrimônio, renda ou serviços vinculados apenas as suas finalidades essenciais (como no caso das autarquias e fundações públicas).

1.2.2. Imunidade Religiosa (art. 150, VI, b, da Constituição da República)

A alínea “b”, do art. 150, VI, da Constituição da República, deve ser interpretada em conjunto com a regra do §4º do art. 150. embora aqui haja referência apenas a templos, o mencionado parágrafo fala em “entidades”, o que leva ao entendimento de que a é entidade religiosa como um todo, e não apenas seus templos, fisicamente considerados, que goza de imunidade. Em outras

palavras, esta imunidade é considerada subjetiva, conferida à entidade religiosa, e não apenas ao templo físico.

Estão abrangidas pelo conceito quaisquer crenças ou cultos religiosos, expressão da garantia de liberdade de crença (art. 5º, VI) excluídas do conceito de religião somente aquelas seitas (ilegais) em que haja violação dos direitos humanos, como prática de sacrifícios.

A imunidade das entidades religiosas abrange somente os impostos sobre seu patrimônio, sua renda e os serviços por elas prestados, e desde que estejam estes relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

Para que uma entidade religiosa possa gozar dos benefícios da imunidade tributária, constitucionalmente prevista (art. 150, VI, b, da CF), basta apenas que seja constituída como tal e aplique todas as suas rendas nos seus fins institucionais. Nesse caso, a entidade religiosa já nasce imune e não depende de qualquer requerimento administrativo para gozar de tal benefício constitucional, conforme entende a jurisprudência cogente.

Portanto, para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da Constituição da República, o contribuinte não depende de qualquer requerimento administrativo perante os órgãos de sua circunscrição. Como corolário lógico desse procedimento, todos os impostos de competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal se inserem na esfera da imunidade tributária prevista constitucionalmente, de forma que a autoridade administrativa jamais poderia cobrar créditos decorrentes desses impostos, uma vez que tal princípio se amolda à extensão ao princípio da liberdade de crença.

1.2.3. Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos de Trabalhadores e Entidades Educacionais e Assistenciais Sem Fins Lucrativos (art. 150, VI, c, da Constituição da República)

A imunidade dos partidos políticos e fundações por eles mantidas (ambos pessoas jurídicas de direito privado), visa a garantir a própria existência de um Estado Democrático de Direito. A democracia postula a existência de partidos políticos, nos quais se aglutinam correntes de opinião majoritárias e minoritárias da sociedade, reflexo do pluralismo político, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, V), também chamado de liberdade política.

No que diz respeito à imunidade dos sindicatos de trabalhadores ou empregados, trata-se de uma imunidade cujo fundamento teleológico está ligado à hipossuficiência do empregado no seu local ocupado na relação laboral, segundo preleciona o Prof. Eduardo SABBAG¹⁸.

A Constituição da República também prevê a imunidade em relação às instituições de educação, com base no elemento teleológico que justifica o comando imunizador em face da proteção à educação e o ensino, nos termos dos artigos 205, 208 e 214 da Constituição).

As entidades de assistência social também gozam da imunidade em epígrafe, tendo por fundamento teleológico a proteção à assistência social (artigos 203 e 204 da Constituição), que se corporifica em *“direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, tendentes à preservação do mínimo existencial”*¹⁹.

É importante esclarecer que a imunidade das entidades educacionais e de assistência social sem fins lucrativos, nos termos descritos no referido inciso, podem

¹⁸. SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344.

¹⁹. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. VIII, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, p. 253.

também granjear o direito à imunidade das contribuições sociais, nos termos descritos no art. 195, §7º, da Constituição da República, por ser consideradas áreas de interesse público primário, incidindo nos preceitos pertinentes às entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas), conforme será analisado adiante.

1.2.4. Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do Papel Destinado a Sua Impressão (art. 150, VI, d, da Constituição da República)

A imunidade descrita na alínea “d”, do art. 150, VI, da Constituição da República, é destinada a estimular a disseminação da cultura pelos meios descritos (livros, jornais e periódicos de papel). Visa-se facilitar, por meio da redução dos custos de edição, impressão e distribuição de livros, dos jornais, dos periódicos veiculados em papel e do próprio papel destinado a sua impressão, a livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV, da CF) e o acesso à informação (art. 5º, XIV, da Constituição da República).

É imunidade objetiva, abrangendo todos os impostos que poderiam incidir sobre os bens que são objetos da imunidade. Observe-se que, sendo uma interpretação subjetiva, não estariam abrangidas pela imunidade a livraria, a banca de jornais ou os comerciantes em geral sobre os rendimentos decorrentes de suas atividades. A imunidade em estudo não engloba todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas somente aqueles compreendidos no significado da expressão “papel destinado a sua impressão”. Inclui-se, nesse entendimento, o papel fotográfico, filmes fotográficos, entre outros papéis.

Em princípio, a interpretação teleológica de conceder imunidade ao livro passa-se à ideia de torná-lo barato, mais acessível e viável para fomentar a educação e cultura. Encontra-se na imunidade dos livros que, não obstante possa

representar mercado promissor, um veículo de cultura que o Estado pretende preservar, cujo mercado incipiente o Estado quer estimular. Com efeito, se fosse possível a tributação do livro, poderia o Estado instituir imposto esmagador sobre o mesmo, tornando-o inacessível. Esvaziado estaria o princípio constitucional da liberdade de manifestação do pensamento.

Sendo assim, a imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Por isso nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.

1.3 – A Imunidade das Instituições Sem Fins Lucrativos e das Entidades Beneficentes de Assistência Social (Instituições Filantrópicas): Diferenças e Requisitos

Conforme explicado alhures, o art. 150, VI, “c”, da Constituição da República, estabelece a imunidade tributária para as entidades educacionais e de assistência social sem fins lucrativos. Essa imunidade, de acordo com a análise feita no início do capítulo, refere-se à chamada “Imunidade Setorial”, ou seja, a imunidade referente ao Terceiro Setor, de acordo com a interpretação doutrinária citada acima.

Nesse sentido, é importante esclarecer que a imunidade acima recai em entidades educacionais e assistenciais que possuam ausência de finalidade lucrativa, ou seja, *“tais instituições não deverão ter por norte a lucratividade – o que transformaria numa instituição capitalista e não social, desvinculando assim sua finalidade.”*²⁰ Evidentemente, as entidades supracitadas podem obter receitas para fazer face às suas despesas, mas não podem obter lucro para efeito de distribuição de parcela do patrimônio.

Sendo assim, a Constituição da República estabelece em seu art. 146, II, a competência de lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar, sobretudo aquelas que demandem regulamentação específica, como ocorre na imunidade do art. 150, VI, “c”, da Carta Magna. Nesse sentido, os requisitos para que uma entidade seja considerada sem fins lucrativos, para efeito do gozo a imunidade tributária aqui tratada, encontram-se inseridos no art. 14 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 14 - O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º (trata da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos) é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

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

A não distribuição de parcela do patrimônio é entendida pela doutrina e jurisprudência como a não distribuição de lucros (dividendos ou resultados), o que torna a entidade sem fins lucrativos. Os tributos abrangidos pela imunidade em

²⁰. KFOURI JR., Anis, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 109.

apreço são os impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais das entidades mencionadas no dispositivo constitucional.

Não obstante, a própria Constituição da República também estabelece a possibilidade de estas entidades obterem o direito à imunidade das contribuições sociais, nos termos descritos pelo art. 195, §7º, desde que sejam consideradas entidades beneficentes de assistência social (entidade filantrópica) e que cumpram com os requisitos previstos em lei.

Com relação ao conceito de “entidade de assistência social” para fim do gozo da imunidade tributária, deve ser entendida como aquela entidade que, organizada sob as mais diversas formas, presta serviços em prol do cidadão nos mais variados aspectos, buscando satisfazer suas necessidades básicas de alguma forma relacionadas com o elenco do art. 203 da Constituição Federal: promoção de assistência social, tal como a proteção da família, infância, adolescência, integração ao mercado de trabalho, entre outras.

Em linhas gerais, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, as entidades educacionais e as entidades de assistência social também podem ser constituídas como entidade beneficente de assistência social, mais conhecida como entidade filantrópica. Neste caso, a entidade beneficente de assistência social (ou entidade filantrópica) deve reinvestir todo o seu resultado operacional na execução de objetivos traçados com base na assistência social, por intermédio de controle feito pelo Ministério da Educação, Ministério da Saúde e Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, dentro de suas respectivas competências.

Sendo a instituição uma entidade beneficente de assistência social (entidade filantrópica) a imunidade tributária concedida abrange tanto o disposto no art. 150,

VI, “c”, como o art. 195, § 7º da Constituição da República, sendo disciplinada pela Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção (imunidade) de contribuições sociais.

Os requisitos específicos para que uma entidade possa obter o título de entidade beneficente de assistência social estão previstos no Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, que regulamenta a Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, e estabelece o processo de certificação das entidades filantrópicas para efeito de obtenção da imunidade das contribuições sociais.

Essa alteração legislativa atribuiu competências para que as entidades filantrópicas sejam certificadas e reconhecidas como tal por intermédio da análise de três áreas específicas: saúde, educação e assistência social. No âmbito da saúde, o Ministério da Saúde certificará as entidades filantrópicas, assim como o Ministério da Educação certificará as entidades educacionais filantrópicas e o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome certificará as demais entidades filantrópicas ligadas à assistência social.

Na prática, a imunidade de uma instituição beneficente de assistência social abrange os impostos e as contribuições sociais. Em linhas gerais, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, para o gozo da imunidade tributária a instituição pode, em princípio, ser constituída como entidade sem finalidade lucrativa ou entidade beneficente de assistência social (filantrópica). Convém esclarecer a diferença primordial entre uma entidade sem finalidade lucrativa e uma entidade beneficente de assistência social (entidade filantrópica). Instituição sem fins

lucrativos, conforme explica Hugo de Brito MACHADO²¹, é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes, tendo que investir todo o “lucro” que obtiver na execução dos seus objetivos institucionais.

Já a instituição beneficente de assistência social, segundo Edmar Marques DAUDT²², é aquela que, organizada sob as mais diversas formas, presta serviços em prol do cidadão nos mais variados aspectos, buscando satisfazer suas necessidades básicas de alguma forma relacionadas com o elenco do art. 203 da Constituição Federal: promoção de assistência social, tal como a proteção da família, infância, adolescência, integração ao mercado de trabalho, entre outras. A instituição beneficente de assistência social, ou seja, entidade filantrópica, deve reinvestir todo o seu resultado operacional na execução de objetivos traçados com base na assistência social, por intermédio de controle feito pelos Ministérios acima referidos.

Uma instituição educacional ou assistencial sem fins lucrativos, do ponto de vista legal e constitucional, é aquela que goza da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, e é regulada pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, cumpre ressaltar, conforme explicita Ives Gandra da Silva MARTINS, a *“imunidade que se refere o art. 150, inciso IV, alínea ‘c’ da Constituição Federal abrange apenas os impostos e não as demais espécies (taxas, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria.”*²³

²¹. MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n.º 4*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 80-95.

²². DAUDT, Edmar Vianeir Marques. *Imunidade das entidades assistenciais*. Curitiba, 2003, p. 80. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná.

²³. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei n.º 9.532/97 – Requisitos exclusivos para gozar da imunidade do art. 14 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, p. 97-117, 1998.

Sendo a instituição educacional ou assistencial uma entidade beneficente de assistência social, entidade filantrópica, a imunidade tributária²⁴ concedida abrange tanto o disposto no art. 150, VI, “c”, como o art. 195, § 7º da Constituição da República, sendo regulada pela Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, que é a legislação de regência da filantropia. Na prática, a imunidade de uma instituição beneficente de assistência social abrange os impostos e as contribuições sociais.

São de categorias bastante distintas, cujo tratamento é especialmente definido na Constituição Federal, ante a relevância social das funções de uma e de outra, conforme o art. 150 e 195 da Constituição Federal. O tratamento fiscal para as entidades educacionais ou assistenciais sem fins lucrativos e para as entidades beneficentes de assistência social evidencia o cunho extrafiscal do legislador, que enceta providências no sentido de prestigiar algumas situações econômico-sociais por intermédio da imunidade tributária.

Nesse caso, a imunidade, e somente ela, pode proibir que outros fatos, vinculados a pessoas ou bens, possam ser acolhidos pela hipótese de incidência de impostos e contribuições. Assim, a partir da importância e do grande valor social na constituição de cada tipo de entidade, seja ela uma entidade sem finalidade lucrativa ou entidade beneficente de assistência social, pode-se vislumbrar benefícios fiscais que visam o fomento da educação superior, de acordo com o quadro explicativo abaixo:

²⁴. Pequena parte da doutrina entende que as Instituições Benéficas de Assistência Social gozariam do benefício da isenção em razão da descrição literal do art. 195, §7º, da Constituição Federal. No entanto, o termo “isenção” utilizado no dispositivo supracitado foi erroneamente aplicado, pois se trata de uma imunidade tributária, conforme entendimento cogente e pacificado do Supremo Tribunal Federal, conforme citado anteriormente.

Parâmetros	Entidade Educacional ou de Assistência Social Sem Fins Lucrativos	Entidade Beneficente de Assistência Social (Entidade Filantrópica)
Fundamento Constitucional	Art. 150, VI, "c".	Art. 150, VI, "c", e Art. 195, §7º.
Tributos Imunes (Benefícios Fiscais)	Impostos (IR, ICMS, IPTU, entre outros).	Impostos (IR, ICMS, IPTU, etc.) e Contribuições Sociais (quota patronal, contribuição para terceiros, COFINS, CSLL, entre outros).
Legislação Regulamentadora	Art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN).	Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009.

O Estado, ao solicitar a participação da sociedade civil na formação das pessoas, reconhece expressamente a sua incapacidade em atender a todas as necessidades educacionais e assistenciais dos indivíduos. Como o próprio Estado não cumpre a sua obrigação social de prestar a educação e assistência social para todos, concede benefícios fiscais para entidades organizadas pela sociedade civil suprir essas lacunas. Em outras palavras, o Estado tem o interesse público de fomentar a educação e a assistência social, mas reconhece que não tem recursos para tal fomento, razão pela qual utiliza-se de renúncia de receita para conceder a entes privados a prerrogativa de sanar tais externalidades.

A legitimidade das instituições sem fins lucrativos e as entidades filantrópicas, enquanto política pública extrafiscal, depende do correto uso privado dos recursos da sociedade, desviados por intermédio da eliminação do tributo, ou seja, como esclarece Ricardo VARSANO, *"quando vier a solucionar divergências entre custos (ou benefícios) privados e sociais."*²⁵ De acordo com tal finalidade imediata, a tendência moderna do cunho extrafiscal da legislação tributária alicerça-se em orientar os indivíduos no interesse coletivo, visando organizar a vida em termos de civilidade e nivelção dos tipos e modos de viver.

²⁵. VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Rio de Janeiro: IPEA, 1997, p. 5.

2 – NOVO MARCO LEGAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (ENTIDADES FILANTRÓPICAS)

Conforme analisado acima, a Constituição da República, além da imunidade aos impostos prevista no art. 150, VI, também faz a previsão para a imunidade às contribuições sociais, nos termos estatuídos pelo art. 195, § 7º, da Carta Magna.²⁶ Nesse caso, a instituição tem que ser constituída como entidade beneficente de assistência social (entidade filantrópica) e cumprir os requisitos previstos em lei.

Em um passado recente, o art. 195, § 7º, da Constituição da República, era regulado pelo disposto no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, criando regra imunizante às contribuições sociais previstas no art. 22 e 23 da referida Lei.

Não obstante, em vista da regulamentação acima, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, passou a ser questionado em face de sua constitucionalidade, sendo objeto inclusive da Ação Direta de Inconstitucionalidade de n.º 2.028-5/DF. Na ocasião, o Min. Marco Aurélio, referendado pelos demais ministros à época, não deixa dúvida quanto à necessidade de lei complementar para regular a imunidade de que cuida o § 7º do art. 195 da Constituição, eis que trata de limitação ao poder de tributar, incidindo o art. 146, II, da Carta Magna.

O Supremo Tribunal Federal entende que entidade beneficente de assistência social, para efeito da imunidade prevista no §7º do art. 195 da Carta Magna, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles

²⁶. 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:

...
§ 7.º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências previstas em lei.” (grifos editados)

enumerados no art. 203 da Constituição, como também as entidades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar os meios de vida aos carentes.

Na ocasião, foi proferida decisão liminar na Adin. 2.028-DF, assim se posicionou:

Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei n.º 8.212/91, na redação primitiva. (...) Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 1.º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei n.º 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3.º, 4.º e 5.º, bem como dos artigos 4.º, 5.º e 7.º da Lei n.º 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

No mesmo sentido, ainda há o Recurso Extraordinário n.º 566.622-RS questionando a legitimidade legal referente ao mesmo objeto, ou seja, a necessidade de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, assim como é de fato o art. 195, §7º, da Constituição da República.

Portanto, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, que estabelecia os requisitos para a concessão da imunidade às contribuições sociais, já era cercado de questionamentos referentes à sua própria natureza, conquanto a Suprema Corte já tenha posicionamento formado no sentido de que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por intermédio de lei complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Existe parte da doutrina que entende que não há inconstitucionalidade, haja vista que para uma entidade beneficente de assistência social granjear a imunidade às contribuições sociais, deveria cumprir com os requisitos disciplinados tanto no art. 14 do CTN como no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, razão pela qual não haveria violação à Constituição da República.

Em que pese o argumento supra, resta patente que a regulação setorial da filantropia sempre foi objeto de muitas discussões, sobretudo porque grande parte

dos requisitos previstos nesta no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, era de caráter extremamente subjetivista, o que dava margem a longas e intermináveis ações judiciais em torno da matéria.

Para desfazer a pecha acima, foi sancionada a Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção (imunidade) de contribuições sociais.

Imbuída do espírito equacionador para todo o setor, a Lei n.º 12.101, de 2010, estabelece requisitos específicos para que uma entidade possa obter o título de entidade beneficente de assistência social, procedimentos estes que passaram a ser regulados efetivamente pelo Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, que efetiva o processo de certificação das entidades filantrópicas para efeito de obtenção da imunidade das contribuições sociais.

Dentro desta perspectiva, urge fazer uma análise deste novo marco legal e situá-lo dentro dos procedimentos e competências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como forma de resguardar o direito dos contribuintes dentro de uma análise sistemática de todos os procedimentos em torno da imunidade das contribuições sociais.

2.1 – Contexto Político-Social da Nova Legislação da Filantropia

Diante das várias discussões judiciais referentes ao antigo marco legal da filantropia, emerge a Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, como tentativa de efetivar uma regulação perene e eficiente. A nova lei é produto direto de exaustivos episódios em torno do marco legal regulamentar da filantropia, que poderia ser concatenado por uma cadeia de acontecimentos, explicitados adiante.

Precede o novo marco legal da filantropia a implementação do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, criando um novo marco regulatório para o setor assistencial educacional de ensino superior, com critérios mais objetivos e claros, que teve relativa aceitação entre as entidades por ele atingidas, em oposição ao aumento da insegurança normativa para o restante do sistema de entidades beneficentes de assistência social.

O Prouni tem como finalidade a concessão de bolsas de estudos integrais e parciais a estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de educação superior, oferecendo, em contrapartida, isenção de alguns tributos àquelas que aderirem ao Programa.

Também antecedeu o novo marco legal da filantropia a edição da Súmula Vinculante nº 8, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que reduziu o prazo de decadência das contribuições sociais dos inconstitucionais 10 anos, que vinham sendo aplicado pela administração desses tributos, para os 5 anos, conforme previsto pelo Código Tributário Nacional, com reflexo direto sobre o enorme volume de processos administrativos de certificação pendentes no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) do Ministério da Previdência Social, órgão responsável pela filantropia de acordo com a sistemática anterior.

O Congresso Nacional sinalizou o novo marco legal quando formulou o Projeto de Lei n.º 3.021/2008 (depois apensado ao PL n.º 7.494/06), que acabou resultando na Lei ora em comento, de iniciativa da Presidência da República. Concomitantemente, foi exarada a Portaria Interministerial nº 241/2008 que, na prática, tinha o condão de antecipar os efeitos do PL n.º 3.021, possibilitando a imediata divisão de competências da certificação das entidades beneficentes de

assistência social, assim que estava contido naquele PL, independentemente do que era regido pela legislação até então vigente, que conferia competência exclusiva ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

Também emergiu como motivo determinante o fato do Supremo Tribunal Federal ter afetado a discussão do direito adquirido ao certificado de entidade beneficente de assistência social (aplicação da Lei nº 3.577/59) e da aplicação do artigo 14 do CTN como norma constitucionalmente válida para regulamentar a temática da imunidade do artigo 195, §7º, da Constituição da República, para ser decidida de forma paradigmática pelo Recurso Extraordinário n. 566.622-RS, o que refletiu sobremaneira no contexto político precedente à nova regulação.

Vislumbrando um vácuo normativo em torno da matéria, o Executivo decidiu editar a Medida Provisória de n.º 446/2008, dando um caráter de lei à divisão da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) entre o Ministério da Educação (MEC), Ministério da Saúde (MS) e Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), bem como renovando automaticamente os certificados de entidade beneficente de assistência social daquelas instituições que possuíam processos administrativos não julgados, em uma clara remissão tributária às entidades filantrópicas, com escopo claro de livrar os Ministros de Estado de qualquer ameaça de improbidade administrativa pela mora no julgamento.

Não obstante, em fevereiro 2009, houve a rejeição formal pelo Congresso Nacional do teor da Medida Provisória de n.º 446/2008 e posterior omissão na edição de Decreto Legislativo previsto no artigo 62, §3º e 11º da Constituição da República, convalidando todas as remissões concedidas pela Medida Provisória de n.º 446/08.

Após certo período de letargia e incertezas, a Advocacia Geral da União (AGU) proferiu decisão no bojo do Processo Administrativo de nº

00400.004229/2009-57, aprovando despacho do Consultor-Geral da União de nº 1.973/2009, e homologando a Nota DECOR/CGU/AGU nº 180/2009-JGAS, em resposta às varias consultas realizadas por entidades filantrópicas sobre os efeitos da Medida Provisória de nº 446/08, em que a AGU reconhece a consolidação de todos os benéficos dados pela referida medida provisória às entidades beneficentes de assistência social, notadamente a renovação do certificado de entidade beneficente de assistência social (CEAS) e o arquivamento das representações contra as entidades no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

Esse contexto ajuda na compreensão geral dos objetivos da Lei nº 12.101, de 2009, na medida que o processo legislativo que gestou tal normativo foi diretamente influenciado pelos acontecimentos citados, além de outros acontecimentos externos, como a CPI das ONG`s e a Operação Fariseu, da Polícia Federal, e também pelo intenso debate o qual a sociedade civil diretamente interessada foi convidada a fazer nos auditórios do Congresso Nacional.

Foi dentro deste contexto político que surgiu o novo marco legal da filantropia, implementado por meio de procedimentos explicitados adiante.

2.2 – Das Novas Regras de Certificação das Entidades Filantrópicas: Diferenças com a Sistemática Anterior

De acordo com os procedimentos adotados na sistemática anterior, a certificação das entidades que pretendiam ser tratadas como beneficentes de assistência social (entidade filantrópica) e gozar das benesses legais e constitucionais atreladas a essa espécie de entidade, deveriam percorrer um caminho um tanto quanto amargo, não só pela confusão legislativa que fazia a

regência da matéria, mas principalmente pela falta de estrutura e conhecimento específico dos órgãos responsáveis na Administração Pública.

Em princípio, conforme explicitado alhures, o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelecia os requisitos para a concessão da imunidade às contribuições sociais, estabelecendo:

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

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

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

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

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

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Como se pode observar, o dispositivo acima denota a existência de critérios aparentemente objetivos, mas essa objetividade era minorada na medida em que outros critérios passaram a ser exigidos para a obtenção do certificado de entidade beneficente de assistência social (CEAS), expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS).

Para a obtenção do referido certificado, o CEAS, a entidade deveria “*aplicar anualmente pelo menos 20% do total de suas receitas em gratuidade*”, sendo que na área de saúde a exigência era “*ofertar 60% de todos os seus serviços ao Sistema Único de Saúde – SUS e comprovar o atendimento mínimo de 60% de internações a pacientes do SUS, medido por paciente-dia*”, conforme Decreto n.º 2.536, de 1998, alterado pelo Decreto de n.º 4.327, de 2003.

Para a demonstração das gratuidades concedidas, as entidades elaboravam um Plano de Contas Contábil que possibilitava a segregação das receitas e despesas com atendimentos gratuitos daquelas com atendimentos a particulares e convênios, oportunidade em que as entidades comprovavam efetivamente a aplicação do percentual de gratuidade respectivo.

Dentro desse cenário, a aplicação dos percentuais de gratuidade acima passou a ser o único critério de observância mais criteriosa, já que os demais critérios não passavam de mera disposição cartorária, o que evidenciou a vigamestra que norteava a filantropia na regulamentação anterior.

Diante da problemática apontada no capítulo anterior, bem como em face da falta de expertise do CNAS em apreciar questões específicas relacionadas com educação e saúde, emergiu a Lei nº 12.101, de 2009, com o objetivo de sistematizar o procedimento para que as entidade pudesse granjear o título de beneficente de assistência social (entidade filantrópica).

Por outro lado, restava ainda um ponto indefinido no cenário da administração pública, sobretudo em função da interpretação que vinha sendo concebida pelo Ministério Público Federal acerca da abrangência do que poderia ser ou não tratado como assistência social, fato este que ficou claramente solucionado, uma vez que a Lei n.º 12.101, de 2009 sepultou qualquer interpretação que caminhasse na

perspectiva de compreender as atividades voltadas à educação e saúde fora desse ciclo de beneficência e, conseqüentemente, garantias tributárias.²⁷

Dentro deste contexto, os objetivos principais da Nova Legislação são:

- a.** diluir a competência do processo de certificação entre os três ministérios envolvidos nas atividades desenvolvidas pelas entidades beneficentes de assistência social (Educação, Saúde e Assistência Social);
- b.** criar critérios de certificação objetivos e a rigor não comunicáveis para cada espécie de entidade, seja de saúde, educação e assistência social, e absolutamente atrelados à política pública governamental de cada área;
- c.** encerrar com às exigências que se tornaram mera burocracia cartorial, como a utilidade pública federal, estadual e municipal;
- d.** garantir maior celeridade no processo de certificação, sobretudo em virtude do prazo decadencial advindo da Súmula Vinculante nº 8 do STF;
- e.** alterar o sistema normativo da imunidade, revogando o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, tornando o processo de imunidade menos burocrático;
- f.** deixar de legislar sobre os benefícios concedidos pela MPV n. 446/08, que se incorporaram ao patrimônio das entidades beneficiadas; e,
- g.** criar uma legislação centralizada em torno dos critérios de concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social.

A Lei nº 12.101, de 2009, em diversos tópicos, teve sua extensão definida por meio do Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, que manteve o espírito da referida Lei, que, em Seções próprias e individualizadas, tratou das especificidades de concessão de cada uma das hipóteses de certificação, notadamente nas áreas de assistência social (*strictu sensu*), saúde e educação:

- a. Seção I – Da Saúde;
- b. Seção II – Da Educação; e,
- c. Seção III – Da Assistência Social.

As novas regras de certificação das entidades filantrópicas, portanto, passaram a ser gerenciadas e materializadas de acordo com o tipo “serviço” oferecido pela instituição pretendente ao regime de beneficente de assistência social, devendo sujeitar-se a regras estritamente direcionadas às suas atividades, ou

²⁷ Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

seja, a regra geral que era entabulada independentemente da área de atuação foi substituída por regras e regimentos específicos. Nas hipóteses em que uma mesma entidade mantenha todas as atividades previstas (educação, saúde e assistência social), a Lei nº 12.101, de 2009, terá seu processo de certificação junto ao Ministério de sua atividade preponderante²⁸, ou seja, aquela atividade definida no seu *Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (CNPJ)*, o que privilegia a escolha da entidade.

Desta feita, em apertada síntese, as entidades que pretendam a concessão ou renovação dos certificados de entidade beneficente de assistência social (CEAS) deverão apresentar requerimento ao Ministério corresponde a sua atividade econômica principal definida no CNPJ, de acordo com o procedimento previsto na Lei nº 12.101, de 2009, e também em observação adotada a norma regulamentar para cada Ministério editará.

É importante observar que o novo marco legal não resolve o problema da definição sobre a necessidade de lei complementar para regular o tema da imunidade, já que a opção, no caso da Lei n.º 12.101, de 2009, foi pela lei ordinária. Sendo assim, a controvérsia judicial permanecerá até ser definitivamente resolvida com a posição final do STF no Recurso Extraordinário n.º 566.622-RS, que caso seja julgado em sentido contrário aos interesses do governo, todo o sistema ora normatizado pela Lei nº 12.101, de 2009, poderá ser colocado em xeque. É importante frisar que “*em caso de não preenchimento dos requisitos legais por esta ou aquela entidade, o que se dá é a não realização da hipótese de imunidade, do qual decorre a submissão da entidade ao tributo*”²⁹. Pelo que se pode constatar, a

²⁸. Art. 22. A entidade que atue em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade.

²⁹. AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 158.

matéria não é pacífica nos tribunais e ainda está longe de se firmar plenamente no âmbito administrativo, o que evidencia a importância do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na qualidade de órgão administrativo que possa equacionar entendimentos divergentes.

2.2.1. Entidades que Prestam Serviço de Saúde

No que diz respeito às entidades que prestam atividades de saúde, o ponto principal para a certificação está na submissão à política de atendimento definidas com o gestor local do Sistema Único de Saúde (SUS), na medida em que a entidade deverá cumprir a meta estabelecida em acordo formal celebrado com esse órgão, tendo como regra a obrigação de ofertar os seus serviços ao SUS em no mínimo de 60% (sessenta por cento) do somatório das internações e atendimentos ambulatoriais, prestados exclusivamente nos estabelecimentos da entidade ou no máximo daquelas vinculadas a estas por contrato de gestão, de forma individualizada por estabelecimento ou na consideração do conjunto dos estabelecimentos, que permitiria uma compensação entre estes.

As entidades certificadas obrigam-se a prestar informações ao Ministério da Saúde referentes ao volume de atendimentos (internações e ambulatoriais) feitos a pacientes usuários e não usuários do SUS, bem como as alterações no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNE).

O percentual mínimo exigido em gratuidades, por sua vez, poderá ser ponderado nos casos em que o gestor local do Sistema Único de Saúde reconhecer que não há demanda para atingir o percentual mínimo ou não havendo contratação dos serviços da entidade pelo SUS, momento em que os hospitais estarão autorizados a comprovar os requisitos para concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), aplicando em atendimento gratuito de

saúde (exclusivamente) de 20% (vinte por cento) a 5% (cinco por cento) de sua receita bruta, dependendo do percentual de atendimento atingido ao SUS que vai de menos de 30% (trinta por cento) a mais de 50% (cinquenta por cento).

Cumpra esclarecer que os valores das gratuidades em saúde, quando admitidos para complementar os atendimentos ao SUS só serão considerados se devidamente contabilizados seus custos efetivos, caso contrário considerar-se-á a tabela do SUS. Importa observar que jamais poderá ser contabilizada a gratuidade decorrente da diferença entre os valores pagos pelo SUS e os valores de mercado ou praticados pela entidade.

Além do mais, a Lei nº 12.101, de 2009, mantém a figura do Hospital Estratégico, nos moldes do Decreto nº 5.895, de 2006, como entidade beneficente de assistência social, que se caracterizará não por prestar percentual de atendimento ao SUS, mas por realizar projetos tecnológicos, de capacitação, pesquisas científicas e de gestão a serem usadas pelo Sistema Único de Saúde.

Em relação às Instituições de Ensino Superior (IES) que possuam hospital universitário, sob o manto do mesmo CNPJ, o que prevalece é o critério da atividade preponderante da entidade, ou seja, atividade educacional. Nesse contexto, os atendimentos do hospital universitário serão irrelevantes para o procedimento de certificação, ficando atrelado ao que for decidido no âmbito do Ministério da Educação.

Desta feita, no que diz respeito aos critérios para certificação das entidades de saúde que pretendam gozar dos benefícios fiscais delineados pelo art. 195, §7º, da Constituição da República, resta evidente que todo o sistema fica submetido ao atendimento das necessidades do SUS.

2.2.2. Entidades que Prestam Serviço de Educação

As entidades educacionais, tanto de ensino superior quanto de educação básica, a partir da Lei n.º 12.101, de 2009, também tiveram seus critérios totalmente alterados, sobretudo no que tange aos percentuais de gratuidade e na sistemática de cumprimento dos demais requisitos, notadamente às avaliações e conceitos atribuídos pelo Ministério da Educação (MEC), que agora passam a ser observados para efeito de concessão ou renovação do certificado.

Conforme se depreende da Lei n.º 12.101, de 2009, os 20% (vinte por cento) que devem ser aplicados em gratuidade deverão obedecer às exigências que, de certa forma, restringem em demasia os projetos assistenciais de uma instituição de ensino, principalmente aquelas da educação básica (colégios), uma vez que em relação às instituições de ensino superior ainda são vigentes as regras de regência do Programa Universidade para Todos (Prouni).

No que tange às instituições de ensino superior que já tiverem aderido ao Prouni, em princípio, estas deverão se submeter apenas aos ditames da própria Lei nº 11.096, de 2005, que dispõe sobre o Prouni, em que a aplicação dos 20% em gratuidade deverá ser feito por meio de concessão de bolsas de ensino próprias e despesas em assistência social de programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa, ou seja, não estarão submetidos ao conceito limitado. Quanto aos programas assistenciais eventualmente usados por essas entidades nos seus relatórios de gratuidade, deverão apenas dirigir essas atividades ao público alvo da assistência social de forma gratuita, continuada, planejada, sem qualquer discriminação e inseridas dentro da política do Sistema Único de Assistência Social, não limitadas a qualquer proporção, desde que apenas complementem o que não foi atingido pelas bolsas do Prouni.

As instituições de ensino superior que não tiverem aderido ao Prouni, mas que pretendam granjear o título de entidade beneficente de assistência social, estarão em grande desvantagem em relação a base de cálculo da gratuidade, pois terão sua base de cálculo aferida pela receita bruta, enquanto os dois outros regimes serão pela receita “efetivamente recebida”, nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, que dispõe sobre o valor total das anuidades escolares. Mesmo que as instituições de ensino superior possuam unidade de ensino básico ou fundamental, elas estarão submetidas aos critérios da Lei do Prouni.

No que diz respeito às demais entidades educacionais que não sejam de ensino superior (ensino básico e fundamental), importante considerar que a Lei n.º 12.101, de 2009, copiou a mesma lógica da base de cálculo das gratuidades das instituições que aderiram ao Prouni. Assim, os 20% exigidos em gratuidades devem ser provenientes da receita efetivamente recebida pela instituição de ensino nos termos da Lei nº 9.870, de 1999, ou seja, só se considera as mensalidades escolares.

A Lei n.º 12.101, de 2009, exige para as entidades educacionais a ela submetidas que o cômputo dos 20% (vinte por cento) em gratuidades obedeça à diretrizes especificadas, considerando-se como gratuidades as bolsas de estudos integrais, com um mínimo de 1 bolsa para cada 9 (nove) alunos, e parciais em 50% (cinquenta por cento), para completar a exigência mínima de 20% em gratuidades quando as bolsas integrais não atingirem esse percentual.

Importante o registro de que os beneficiários da bolsa de estudos devem ser considerados carentes, com renda per capita familiar de 1,5 salários mínimos (bolsa integral) e 3 salários mínimos (bolsa parcial de 50%). Ressalte-se que o bolsista não

deverá pagar qualquer taxa de matrícula, anuidade ou mesmo o custo de material didático fornecido pela instituição.

A Lei n.º 12.101, de 2009, estabelece uma gradação temporal para mudança do critério de composição dos 20% em gratuidade das entidades a elas submetidas, que permite a entidade apresentar seu relatório de gratuidade na seguinte composição:

2009 - 5% de bolsas na proporção legal + 15% de atividades assistenciais;
2010 - 10% de bolsas na proporção legal + 10% de atividades assistenciais;
2011- 15% de bolsas na proporção legal + 5% de atividades assistenciais
(consolidando o novo critério legal);

Devem, ainda, para que sejam certificadas as instituições de ensino enquadradas na Lei n.º 12.101, de 2009, demonstrar adequação às diretrizes e metas estabelecidas pelo Plano Nacional de Educação (PNE) e atender a padrões mínimos de qualidade que, por sua vez, serão aferidos em avaliações realizadas pelo Ministério da Educação. A rigor, conforme interpretação assinalada alhures, as exigências se aplicam às Instituições de Ensino Superior, ao menos àquelas inseridas no Prouni ou dirigidas ou afetadas pela mesma sistemática.

Por outro lado, a questão da avaliação das entidades beneficentes que atuem no ensino infantil, fundamental ou médio realizada pelo MEC, depõe contra o pacto federativo e lança na discussão sobre avaliação de qualidade do ensino fornecido pelas entidades educacionais assistenciais um insolúvel problema de constitucionalidade quanto a concentração de competência na União pela fiscalização de níveis de ensino de responsabilidade de Estados, Municípios e do Distrito Federal.

2.2.3. Entidades que Prestam Serviço de Assistência Social

Em princípio, é de absoluta importância definir qual a abrangência do conceito dado as instituições assistência descritas pela Lei nº 12.101, de 2009. Nesse sentido, urge esclarecer que, pela disposição normativa, o conceito dado pela Nova Lei visa abranger todas as entidades de assistência social que prestam serviços e ações gratuitas, não educacionais ou de saúde, de forma continuada e planejada, sem qualquer discriminação ou contrapartida do usuário, nas áreas de atendimento, assessoramento e defesa de direitos.

Além do conceito ilustrado, importa o registro de que a Lei n.º 12.101, de 2009, evidencia conceitos extremistas em face das entidades de assistência social no que tange à certificação dessas instituições: pode-se interpretar que inexistente critério quantitativo para as entidades de assistência social ser certificadas como beneficentes de assistência social, bastando que prestem serviços e ações gratuitos, sem vedar que no seu financiamento mantenha atividades econômicas, até porque seria absurdo exigir que qualquer entidade se mantenha sem receita, ou tentar limitar esta a doações; ou, pode ser interpretada de forma diametralmente oposta, no sentido de considerar que as entidades de assistência para se certificarem não podem ter qualquer atividade econômica devendo viver só de doações.

É importante observar, por outro lado, que a Lei n.º 12.101, de 2009, ao estabelecer regras para as entidade que prestam serviços de habilitação e reabilitação de deficiente, exigindo 60% de atendimento ao *Sistema Único de Assistência Social (SUAS)*, acaba por possibilitar atendimentos a quem possa efetivamente pagar. Portanto, são claramente admitidas outras fontes de financiamento para essas entidades.

Por fim, a Lei n.º 12.101, de 2009, repete as regras do Decreto n.º 6.308, de 2007³⁰, que impõe a filiação da instituição ao *SUAS* e o cadastramento da instituição em todos os Conselhos Municipais (COMAS) onde pretendem desenvolver projetos, garantindo ainda às entidades beneficentes prioridade na celebração de acordos com poder público para a execução de projetos assistenciais.

2.3 – Dos Procedimentos para Concessão e Cancelamento do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

O requerimento para a obtenção do certificado de entidade beneficente de assistência social exige que a instituição seja pessoa jurídica devidamente constituída, com previsão estatutária no sentido de destinar o seu patrimônio em caso de dissolução para entidade congênera, aqui entendida como entidade beneficente, independentemente de sua área de atuação, e que seja constituída há pelo menos 12 meses, salvo se a entidade já mantiver convênio com o SUAS ou SUS, esse prazo pode ser reduzido para 6 meses de existência.

No que tange ao período de comprovação de análise dos requisitos para concessão e renovação do certificado, que antes da publicação da nova lei referia-se aos 3 (três) anos anteriores ao requerimento de renovação (ou concessão), agora passa a ser, em regra, de apenas 1 (um) ano antes do requerimento³¹, conforme disposição expressa na Lei n.º 12.101, de 2009.

³⁰. *Dispõe sobre as entidades e organizações de assistência social de que trata o art. 3º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências.*

³¹. *Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos*

Por outro lado, a instituição que teve o certificado de entidade beneficente de assistência social deferido no regime anterior, com vencimento sob a égide da nova lei, não precisa protocolizar o pedido em seis meses antes do vencimento. Assim, se o vencimento for dia 15 de fevereiro, o protocolo pode ser até dia 14 de fevereiro, valendo a regra da antecedência de 6 meses para a próxima renovação.

No que se refere aos certificados com validade vencida antes da nova lei e com protocolo da renovação efetivados antes da vigência dessa, deverão ser julgados em até 180 dias da publicação da Lei, ou seja, 26 de maio de 2010, data que não foi observada. Evidentemente, nos casos em que já haviam sido protocolados os pedidos de renovação antes da publicação da lei, aplica-se o dispositivo que garante a validade do certificado até que seja realizado o julgamento do pedido.

Já os processos de requerimento e de renovação e concessão do CEAS (inclusive prazo para apreciação) foram regulamentados e definidos pelo Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, que estabeleceu todos os procedimentos relacionados à certificação, inclusive com a regulamentação de recursos e procedimentos de supervisão das entidades.

A validade do certificado de entidade beneficente concedido ou renovado, por sua vez, poderá ser de 1 a 5 anos, na forma a ser definida por regulamento. Com relação ao procedimento, o Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, estabelece o rito para o processo de concessão ou renovação de CEAS e cassação de CEAS, inclusive com a possibilidade de recurso em 30 (trinta) dias em favor das instituições que tiverem seus certificados indeferidos ou revogados, além dos que forem cancelados. O referido decreto também estabelece que a autoridade competente

para a certificação determinará o cancelamento desta, a qualquer tempo, caso constate o descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.

No mesmo sentido a Lei n.º 12.101, de 2009, estabelece a possibilidade de representação, inclusive pela Receita Federal do Brasil, no sentido de cancelar ou revogar o certificado de entidade beneficente de assistência social. A representação será dirigida ao Ministério que concedeu a certificação e conterá a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados e, sempre que possível, a documentação pertinente e demais informações relevantes para o esclarecimento do seu objeto³².

2.4 – Critérios e Requisitos para o Exercício da Imunidade às Contribuições Sociais

No que tange a garantia da imunidade tributária às contribuições sociais, embora a Lei n.º 12.101, de 2009, insista com a ideia do termo *isenção*, já refutado pelo Supremo Tribunal Federal, é de suma importância considerar que as regras outrora apresentadas pelo art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991³³, independentemente da discussão acerca da aplicação do art. 14 do Código Tributário Nacional, foram explicitamente revogadas, passando os requisitos considerados a ser aqueles descritos na Lei n.º 12.101, de 2009.

³². Art. 27. Verificado prática de irregularidade na entidade certificada, são competentes para representar, motivadamente, ao Ministério responsável pela sua área de atuação, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

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

II - a Secretaria da Receita Federal do Brasil;

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde; e

IV - o Tribunal de Contas da União.

Parágrafo único. A representação será dirigida ao Ministério que concedeu a certificação e conterá a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados e, sempre que possível, a documentação pertinente e demais informações relevantes para o esclarecimento do seu objeto.

³³ Art. 44. Revogam-se: I - o art. 55 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

Sendo assim, de acordo com o novo marco legal, a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a imunidade de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado que forem constituídas sem finalidade lucrativa e reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação. Esse é o pressuposto para que uma entidade venha obter a imunidade às contribuições sociais.

A entidade, de acordo com sua atividade, não pode remunerar seus diretores sob qualquer forma por funções que lhe sejam atribuídas no estatuto, reforçando a tese segundo a qual as atividades na instituição mantida podem ser remuneradas. Da mesma forma, por óbvio, não pode distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio.

A regra atinente à evasão territorial de receitas foi mantida pela Lei, que fez consignar a necessidade de que todos os recursos sejam aplicados em território nacional, o que não é uma novidade para as instituições beneficentes de assistência. Igualmente, foi mantida a exigência de que tais recursos sejam aplicados inteiramente de acordo com os objetivos institucionais, fielmente disciplinados no Estatuto da instituição.

A Lei n.º 12.101, de 2009, também estabelece que a entidade deverá apresentar as certidões negativas de débito ou positiva com efeito negativo relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, além da certidão de regularidade fiscal do FGTS. Essa, sem dúvida, é uma inovação em relação aos critérios anteriores e, notadamente, pode gerar muitos problemas em relação à manutenção da imunidade, na medida em que a constatação da existência de um débito fiscal federal ou de FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço)

desencadeará a discussão da imunidade, com o rito previsto no Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Em restrição ao procedimento, apenas nos casos em que o débito for estritamente proveniente de lançamento fiscal (débitos fiscais que estão fora da imunidade) é que haverá tempo de discussão da dívida em si, uma vez que a própria Lei n.º 12.101, de 2009, acata a certidão positiva com efeitos de negativa (art. 206 do CTN). Essa regra aplica-se, na mesma medida, em relação a exigência de cumprimento das obrigações acessórias.

De acordo com a nova legislação, para exercício da imunidade ainda há a exigência de regras de regência contábil e administrativa de documentos em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade, ressalvado que o prazo de guarda de documentos por dez anos, o qual está em dissonância com o sistema decadencial tributário em vigor, que é de cinco anos.

O último requisito descrito pela nova legislação, para se fazer *jus* a imunidade das contribuições sociais, é a imposição da necessidade da entidade com faturamento maior de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) ter suas contas auditadas por auditor habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC), uma exigência mais simples da que fazia o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), que exigia a inscrição do auditor junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para esses casos.

Urge explicitar que a imunidade tributária em nada se confunde com a certificação de uma entidade beneficente de assistência social, sendo esta apenas um dos requisitos para o exercício daquele, ou seja, para que a instituição seja certificada deverá cumprir cumulativamente vários requisitos dentro de sua respectiva área (saúde, educação e assistência social), conforme explicado alhures,

já os critérios para o gozo da imunidade serão estritamente aqueles dentre os quais o certificado (CEAS) é apenas um dos requisitos³⁴, ressalvada a discussão acerca da necessidade de Lei Complementar.

A distinção que a norma opera em regras para a certificação e para a imunidade faz ressurgir o antigo entendimento do Ministério da Previdência de que os fiscais tributários só têm competência para exame de critérios da imunidade, sendo vedado cassarem o Certificado, pois esta seria competência do respectivo Ministério (Saúde, Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome).

Conforme se depreende da nova legislação, o gozo da imunidade às contribuições sociais, a partir da nova sistemática, é automático com a certificação (independentemente de requerimento), devendo os requisitos ser apresentados sempre que solicitados pela fiscalização tributária. Em outras palavras, de acordo com Lei n.º 12.101, de 2009, o direito à imunidade das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua

³⁴. Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

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

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

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

certificação, desde que cumpridos os outros requisitos exclusivos da imunidade, conforme explicitado acima.

Constatado o descumprimento pela entidade dos supracitados requisitos, a fiscalização da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais, seguindo-se os procedimentos previstos para processo administrativo fiscal.

O referido procedimento se constitui em um considerável avanço, mas também se consubstancia em um retrocesso. Se constitui um avanço porque define um marco temporal para a desconsideração da imunidade, ou seja, o direito de lançar surge da data do descumprimento do requisito legal, impedindo a famigerada retroação até o limite da decadência, como ocorria antes. Por outro lado, se constitui um retrocesso porque desrespeita o contraditório e ampla defesa na medida em que, antes de proceder com o lançamento, a autoridade fiscal deveria cancelar a imunidade e justificar a sua razão.

Dentro dessa nova perspectiva, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais emerge como essencial para o deslinde de controvérsias oriundas do cumprimento de requisitos para o gozo da imunidade às contribuições sociais, passando a ser um vetor de pacificação de entendimentos cujo escopo não se restringe à mera análise de aplicação da norma, mas incide também na decisão concreta sobre investimentos diretos no chamado Terceiro Setor em prol de toda a sociedade.

3 – DA ATUAÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) NA REGULAÇÃO DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS DIANTE DO SEU NOVO MARCO LEGAL

A relevância do Processo Administrativo Fiscal como meio adequado para solucionar conflitos entre o fisco e o contribuinte somente começou a ser destacada nos últimos vinte anos aproximadamente, sobretudo em face da Constituição da República de 1988. Antes, as regras utilizadas para a sua aceitação no ordenamento jurídico e devido funcionamento apresentavam-se limitadas por alguns instrumentos legais de constituição duvidosa, sem que as apoiassem princípios estabilizados e que fortalecessem sua tramitação regular.

A consciência doutrinária sobre essa deficiência científica suportada pelo Processo Administrativo Fiscal determinou que investigações com maior intensidade fossem assumidas e concluíssem pela necessidade de ele ser dotado de postulados precisos e refletidores de sua afirmação, homenageando, portanto, a sua vocação de, no âmbito do atuar administrativo, ser via, também, de solução de conflitos tributários, embora sem o revestimento de caráter definitivo.

O disciplinamento desse tipo de atividade administrativa, de dedicar-se ao julgamento de litígios, após ter sido submetida a aprofundadas análises, em consequência do esforço científico voltado para estruturá-la, passou a se submeter, no Brasil, a uma série de princípios que foram estabelecidos com base em regramentos postos, especialmente nas Constituições de 1967, 1968 e, principalmente, de 1988, além do Código Tributário Nacional e em outros diplomas legais presentes no campo do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Necessário, também, reafirmar-se a importância que a teoria jurídica contemporânea

empresta aos efeitos produzidos pelos princípios, especialmente que eles estão inseridos no âmbito do Direito Constitucional.

A adoção de critérios jurídicos para sustentar o Processo Administrativo Tributário tem contribuído para fortalecê-lo como entidade caracterizadora de caminho a ser utilizado para o encontro de um melhor relacionamento entre o fisco com o recebedor da carga tributária, por impor confiança e respeitabilidade às decisões por ele provocadas, decisões que só ganharão foro de veracidade se forem consignadas com vínculo aos princípios da legalidade e da moralidade.

É de se considerar que o grande realce do Processo Administrativo Fiscal foi consignado pela Constituição da República de 1988, no instante em que, no rol das garantias individuais, enunciou que *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, (...) são assegurados o contraditório e a ampla defesa.* (art. 5º, LV, da Constituição da República).

A partir de tal consideração da Carta Magna, ficou assegurado ao cidadão que, sem sendo parte no âmbito do Processo Administrativo Tributário, há princípios de categoria maior a serem observados, como o são os do contraditório, da ampla defesa, da legalidade, da moralidade, da impessoalidade e da motivação. A obediência a tais princípios pelos agentes públicos considerados competentes para atuar no âmbito do Processo Administrativo Tributário gera, de modo inquestionável, uma absoluta segurança ao cidadão contribuinte, por colher os frutos da certeza de que o seu processo administrativo tributário será apreciado em observância a princípios de categorias mais elevadas, como os princípios constitucionais e

tributários, além de ser considerado como garantia processual de direitos humanos³⁵.

Desta feita, o Estado, por determinação da Carta Magna, não pode impor restrições ou impedir que, por via administrativa, esse momento de pacificação seja alcançado. O cidadão tributado ou em condições de sê-lo tem direito subjetivo assegurado pela Constituição Federal de buscar no âmbito das atividades desenvolvidas pela Administração Pública um modo de ser de satisfação e de tranquilidade pessoal e patrimonial.

Por conseguinte, a Administração Pública, em processo administrativo fiscal, cinge a sua atividade em rever a legalidade dos atos tributários, por iniciativa do contribuinte, em ordem a servir a função subjetiva de instrumento de defesa dos direitos dos particulares. Para esse efeito e com essa finalidade, o contribuinte, ao iniciar o processo administrativo fiscal, terá de precisar os motivos de fato e de direito em se fundamenta a impugnação, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, de acordo com o Decreto n.º 70.235, 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o qual atribuiu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais³⁶ a competência última de decidir o processo administrativo fiscal em âmbito federal.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, passou a regular o processo administrativo relativo à determinação e à exigência de créditos tributários federais, de empréstimos compulsórios e de consulta. Em razão da mencionada delegação de

³⁵. O direito de acesso à justiça fiscal, seja perante aos órgãos do Judiciário, seja na postulação à Administração Judicante, se contra hoje incluído entre as garantias processuais de direitos humanos, estatuído no art. 8º, §1º, do Pacto de San José da Costa Rica:

§1º. *Toda pessoa tem direito a ser ouvida com as devidas garantias dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinam seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer natureza.*

VILLEGAS, Hector B. *El Pacto de San José de Costa Rica y los Derechos Humanos de los Contribuyentes. Revista de Direito Tributário*. 51:12, 1990.

³⁶. Previsão inserida pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

competência, atualmente a jurisprudência pátria tem conferido a esse Decreto a natureza de lei³⁷. Essa norma processual visava suprir a necessidade de codificação do processo administrativo fiscal, mas, em virtude da falta de sistemática adequada e de sua abrangência restrita, com vários procedimentos típicos da atividade tributária deixados à margem da regulação (ex.: procedimentos relativos à penalidade, repetição de indébito, perdimento de mercadoria, outorga de imunidade e incentivos fiscais), não alcançou o fim a que se propunha.

Com a edição da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, houve uma retomada do caminho da sistematização do processo administrativo tributário. Por intermédio deste diploma federal, introduziram-se normas gerais para o processo administrativo, estabelecendo critérios processuais e direitos e deveres dos administrados. Esta lei buscou uniformizar as regras para a administração direta e indireta federal, inclusive no que concerne ao Poder Legislativo e Judiciário, no âmbito de suas atribuições administrativas, abrangendo deste a matéria disciplinar até licitações e desapropriações. No entanto, as alterações introduzidas pela Lei n.º 9.784, de 1999, não vêm sendo aplicadas no contencioso administrativo fiscal em face da interpretação restritiva à remissão do artigo 69 desta Lei, o qual prevê sua aplicação subsidiária aos processos regulados por lei específica.

Por essa razão, sem um processo racional de consolidação, dificilmente o pluralismo desordenado de regras jurídicas aplicáveis ao processo administrativo fiscal formará um todo conexo. Em que pese os diplomas acima terem colaborado na direção da unificação de um sistema processual administrativo, sobretudo por sua contribuição no campo da definição de princípios e critérios a eles aplicáveis, o

³⁷. NEDER, Marcos Vinícius & LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Comentado*. São Paulo: Editora Dialética, 2002, p. 24.

legislador pátrio preservou microssistemas normativos periféricos, o que tornou difícil a sistematização tão aguardada.

Não se pode esquecer que o ordenamento jurídico brasileiro, embora tendo começado a conviver com o Processo Administrativo Tributário desde 1889, com a promulgação da 1ª Constituição Republicana³⁸, somente hoje, na época atual, começa a consolidar uma estrutura solidificada e a elevá-lo ao patamar em que se encontram outras entidades jurídicas de direito formal que se prestam ser via para a aplicação do direito material.

Como o processo administrativo tributário federal está atualmente configurado de maneira a unificar e sistematizar procedimentos, não restam dúvidas que as decisões finais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) serão igualmente unificadas e sistematizada, de modo a representar o ideal de pensamento jurisdicional da administração tributária, o que implica dizer que a sistematização do CARF incidirá diretamente na interpretação de normas que digam respeito ao Terceiro Setor e, sobretudo, à filantropia, a qual está inserido a imunidade tributária das contribuições sociais.

A sistematização do procedimento administrativo disciplinador dos recursos fiscais, dentro de uma concepção unitária e orgânica no CARF, passa a ser fundamento epistemológico que fundamentará a regulação setorial (Terceiro Setor), ou seja, o entendimento pacificado no CARF sobre determinados conceitos e aplicações legais poderão vincular o entendimento da Administração Pública, inclusive na concepção de políticas públicas que tenham por fundamento a imunidade ou a isenção tributária das contribuições sociais.

³⁸. DELGADO, José Augusto. *Processo Administrativo Tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 81.

Sendo assim, de acordo com a nova legislação referente à filantropia, Lei n.º12.101, de 2009, o CARF passa a ser um importante vetor na consecução da regulação do Terceiro Setor, sendo um órgão responsável por sistematizar e unificar o entendimento da administração tributária em torno da imunidade das contribuições sociais, incidindo, inclusive, no direito material do contribuinte que granjeia o título de entidade beneficente de assistência social (entidade filantrópica).

3.1 – Função Administrativa em Matéria Tributária

Tem-se entendido que a função administrativa em matéria tributária é atividade pela qual o Estado realiza a execução concreta do comando legal. E que recebe o qualificativo de “ato jurídico”, quando o exercício da função resulta ato administrativo determinativo de situação jurídica individual.

A par desta modalidade de exercício de função administrativa, há que se distinguir outro tipo de atuação da Administração Pública que, na terminologia usada por grande parte da doutrina, seria a “administração judicante”, por desempenhar substancialmente a mesma função atribuída ao Poder Judiciário, tendo por objeto o resguardo e manutenção da ordem pública, mediante a solução de controvérsias surgidas com administrados, em consequência do desempenho mesmo de função administrativa, como ocorre nos atos de administração tributária.

A diferença essencial entre a administração “ativa” e “judicante” residiria, assim, na diversidade do interesse que uma e outra perseguem: na administração “ativa” o interesse finalizado é o interesse público, caracterizado nos atos de administração tributária, na arrecadação; já na administração “judicante” o interesse finalizado é o resguardo e preservação da ordem jurídica globalmente considerada,

ameaçada ou lesada por um ato da Administração Pública que seja contrário ao direito.

No sistema constitucional brasileiro é equivocado qualificar-se esta atuação da administração “judicante” da natureza jurisdicional. Isto porque os atos administrativos praticados pelos órgãos judicantes da Administração Pública carecem do atributo de coisa julgada, que possa ser oposta ao Judiciário, em razão do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional pelo próprio Judiciário (art.5º, XXXV, da Constituição da República). Como as decisões dos órgãos judicantes da Administração Pública são suscetíveis de apreciação pelo Poder Judiciário, tais atos guardam, portanto, natureza administrativa.

Entretanto, o corolário imediato da equiparação constitucional do processo administrativo ao processo judicial, exatamente, o efeito vinculante para a própria Administração Pública das decisões em processos administrativos tributários, por seus órgãos de julgamento. O que equivale a dizer que, somente assim, a segurança jurídica e a proteção de confiança, valores elementares do Estado Democrático de Direito, podem ser assegurados pelo “instrumento” do processo administrativo.

Este efeito vinculativo para a Administração traz, em consequência, a insuscetibilidade da revisão judicial dessas decisões administrativas tomadas pela Administração Pública judicante, na qual o cidadão tenha confiado, por iniciativa da própria Administração Pública. É evidente, conforme entabulado acima, que a decisão vinculante condiciona a Administração Pública, mas não obsta que o contribuinte possa discutir o direito no âmbito judicial. Porém, o que se evidencia é a potencialização da atividade administrativa em solucionar questões tributárias,

sobretudo porque estaria a Administração Pública fazendo uma análise jurídica de seus próprios atos.

É por essa razão que a atividade administrativa judicante sobre o direito tributário ganhou ímpeto recentemente, principalmente em virtude das alterações introduzidas pela Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil, a Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, que atribuiu novas competências ao antigo Conselho de Contribuintes e a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que, entre outras disposições, previu a instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o incluiu como órgão de recurso no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Posteriormente, sintetizando todas as alterações acima, foi aprovada, pelo Ministério da Fazenda, a Portaria de n.º 256, de 22 de junho de 2009, que igualmente aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual trouxe novas concepções e pressupostos ao processo administrativo fiscal, atribuindo-se, conseqüentemente, novas concepções e pressupostos à função administrativa em matéria tributária.

Dentro dessa perspectiva, a Lei n.º 12.101, de 2009, também possibilitou a Receita Federal do Brasil lavrar auto de infração de lançamento de crédito tributário cujo fundamento se subsume ao não cumprimento dos requisitos específicos da filantropia, o que implica dizer que ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais compete a análise final da imunidade referente às contribuições sociais.

A principal característica das alterações legais acima é a implementação da unicidade de procedimentos processuais, o que torna a função administrativa em matéria tributária essencial para que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(CARF) seja consolidado como órgão administrativo fiscal unitário, conexo e que possa consolidar os novos procedimentos relacionados com a filantropia no Brasil.

Nesse cenário, diante da nova lei de filantropia, é inegável que a referida lei está eivada de conceitos e procedimentos ainda indeterminados, cuja segurança jurídica deverá ser assegurada pela Administração Pública e, sobretudo, por decisões concretas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.2 – Competências do CARF em Matéria de Filantropia

Conforme explicitado alhures, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi instituído por meio da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, objeto da conversão da Medida Provisória de n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, e resultou da unificação da estrutura administrativa do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, o CARF.

De acordo com a referida legislação, o CARF manteve a mesma natureza e finalidade do antigo Conselho de Contribuintes, como órgão colegiado, paritário e integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, cuja finalidade subsume-se em julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A instituição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teve o objetivo de proporcionar maior racionalidade administrativa no sentido de unificar procedimentos, conforme entendimento cogente no âmbito da administração tributária, sobretudo diante das premissas estatuídas pela Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a Receita Federal do Brasil.

Como é cediço, a Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, dispunha que a Receita Federal do Brasil continuaria com todas as competências e demais atribuições que a Secretaria da Receita Federal já detinha, passando a ter as competências da então Receita Previdenciária, ou seja, competência de arrecadar, fiscalizar, administrar, lançar e normatizar o recolhimento das seguintes contribuições sociais, conforme dispõe o art. 11, parágrafo único, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

...

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;*
- b) as dos empregadores domésticos;*
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;*
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;*
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.*

As contribuições de terceiros (SESC, SENAC e SEBRAE), que tenham a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social, bem como às contribuições incidentes sobre outras bases a título de substituição, somente serão fiscalizadas e arrecadadas pela Receita Federal do Brasil mediante a remuneração de três vírgula cinco por cento do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica. Essas retribuições ficarão sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial, devendo ser creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

Nesse sentido, regulamentando a Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007,

dispondo que os processos administrativo-fiscais referentes às contribuições sociais que se encontravam no antigo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) seriam encaminhados ao então Conselho de Contribuintes.

A supracitada Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, ao estabelecer a instalação da Quinta e Sexta Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes e, por conseguinte, alterando a sistemática e competência administrativa dos processos que tramitavam no Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), fez com que os processos administrativo-fiscais, inclusive os relativos aos créditos já constituídos ou em fase de constituição, bem assim as guias e declarações apresentadas ao Ministério da Previdência Social ou ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), fossem transferidos para a Receita Federal do Brasil.

Os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais passaram a ser regidos pelas disposições do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (que dispõe sobre o processo administrativo fiscal) e dos artigos 48 e 49 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências).

Portanto, de acordo com a sistemática adotada pela Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil, também chamada de Super-Receita, houve um enxugamento dos procedimentos e processos administrativo-tributários federais, atribuindo ao então Conselho de Contribuintes a racionalização dos processos relacionados ao custeio da seguridade social, resguardando à previdência a competência relacionada à forma e procedimentos relacionados a concessão de benefícios da seguridade social e a competência remanescente sobre os processos de restituição, compensação, reembolso,

imunidade e isenção das contribuições sociais previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Nesse sentido, posteriormente à formatação da Receita Federal do Brasil, a unificação do Conselho de Contribuintes em um único órgão administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também seguiu a tendência administrativa de proporcionar maior racionalidade administrativa e unificar procedimentos, sobretudo no que diz respeito à unificação de precedentes jurisprudenciais administrativos.

Com relação especificamente às contribuições sociais, a Portaria de n.º 256 de 22 de julho de 2009, que aprova o Regimento Interno do CARF, estabelece³⁹ a competência da Segunda Seção para processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação referente às Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Desta feita, a Portaria n.º 256, de 2009, guarda uma lógica formal na medida em que atribui a competência da Segunda Seção do CARF para apreciar recursos interpostos em processos administrativos de cancelamento ou de suspensão de isenção ou de imunidade tributária, dos quais não tenha decorrido a lavratura de auto de infração.

Corroborando a sistemática acima, a nova lei de filantropia, Lei n.º 12.101, de 2009, em seu artigo 32, estabelece que o descumprimento dos requisitos disciplinados na referida Lei possibilitará à Receita Federal do Brasil lavrar auto de

³⁹. Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

...
IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007;

infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais⁴⁰, o que implica dizer que a análise do cumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária das contribuições sociais recairá especificamente à Segunda Seção do CARF.

Diante das últimas alterações legais referentes à administração tributária, pode-se inferir que todas elas tiveram o condão de sistematizar o processo administrativo tributário ao unificar e racionalizar procedimentos, o que evidenciou a importância do CARF como órgão pacificador de entendimentos administrativos, principalmente em face das perspectivas geradas a partir da atribuição legal deste órgão no julgamento dos requisitos relacionados com a filantropia e ensejadores da imunidade tributária das contribuições sociais, conforme previsto na nova legislação.

3.3 – O Processo Administrativo Como Mecanismo de Regulação da Filantropia

Diante das novas perspectivas trazidas com o recente marco legal da filantropia, algumas importantes questões referentes ao processo administrativo passam a ser evidenciadas, sobretudo aquelas referentes ao processo de controle interno da legalidade administrativa, ou seja, a possibilidade da administração pública discutir a legalidade dos seus próprios atos.

⁴⁰. Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

A possibilidade acima é chamada pela doutrina como *autotutela vinculada*, também conhecida como autocontrole da Administração Pública, assegurada pela Constituição da República à todas as pessoas físicas e jurídicas “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.⁴¹

A existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal, e da regra que assegura o direito de petição, que, de acordo com o Prof. Hugo de Brito Machado SEGUNDO, “*não pode, portanto, ser afastada, ou amesquinhada pelo legislador infraconstitucional.*”⁴²

Sendo assim, os atos praticados pela Administração Tributária de uma maneira geral, tais como o ato de lançamento, o ato de indeferimento de isenção, ato de cancelamento ou indeferimento de imunidade, rescisão de parcelamento, entre outros, são essencialmente impugnáveis mediante questionamento perante a própria Administração Pública.

É nesse ínterim, parafraseando o Prof. Hugo de Brito Machado SEGUNDO, emerge o chamado processo administrativo propriamente dito, no qual é assegurada a participação dos interessados, participação esta que, por conta do conflito que lhe subjaz, desenvolve-se de modo dialético, com submissão a princípios constitucionais processuais como o da ampla defesa e do contraditório.

Em face do cenário acima, igualmente emerge a discussão sobre o deslinde final do reconhecimento da imunidade tributária das contribuições sociais perante a Administração Pública, principalmente porque vige no processo administrativo-

⁴¹. Art. 5º, XXXIV, a, da Constituição da República.

⁴². SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 4ª Edição, São Paulo: Atlas, 2009, p. 106.

tributário o princípio da *verdade material*⁴³, que há de prevalecer sobre a verdade formal, conquanto haja necessidade de orientar a atividade administrativa, concernente à fiscalização e controle do cumprimento das obrigações tributárias, à melhor maneira de se identificar a hipótese de incidência tributária.

Como diria Seabra Fagundes, parafraseado pelo Prof. Heleno Taveira TÔRRES⁴⁴, à Administração Pública cabe a tarefa de aplicar a lei de ofício. E assim, onde executa-se a legalidade vigente, no interesse do administrado, não pode haver conflito, na medida em que o reconhecimento de determinado direito consagrado constitucionalmente não se pode quedar na dependência do poder discricionário do Estado.

É justamente nesse ponto que se encontra a problemática em estudo. Conforme explicitado acima, a Lei n.º 12.101, de 2009, trouxe o novo marco legal das entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas) para efeito do gozo da imunidade tributária às contribuições sociais. A nova legislação definiu de maneira objetiva que o Ministério da Educação (MEC), Ministério da Saúde (MS) e Ministério do Desenvolvimento Social (MDS) passam a ter competência para a certificação das entidades filantrópicas.

Ocorre, porém, que apenas a certificação das entidades beneficentes de assistência social não dá direito à imunidade das contribuições sociais. Conforme explicitado alhures, o certificado de entidade beneficente de assistência social é apenas um dos requisitos para o gozo da referida imunidade, devendo a entidade

⁴³. GIANNINI, Massimo Severo. *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1939, p. 37.

⁴⁴. TÔRRES, Heleno Taveira. *Imunidade Tributária das Instituições de Educação Sem Fins Lucrativos: Limites dos Procedimentos de Reconhecimento e Suspensão do Direito Imunitário e o Papel da Coisa Julgada*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 266.

cumprir com vários outros, como a não distribuição de parcela do patrimônio da entidade, aplicação de receitas no desenvolvimento da instituição, entre outras.

No caso acima, a competência para analisar todos os requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais deixa de ser dos referidos Ministérios e passa a ser da Receita Federal do Brasil, haja vista que tal análise tem implicação direta no lançamento do crédito tributário.

Aliás, conforme explicado acima, a própria Lei n.º 12.101, de 2009, em seu artigo 32, estabelece que o descumprimento dos requisitos disciplinados na referida Lei possibilitará à Receita Federal do Brasil lavrar auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento dos requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais.

Nesse caso, de acordo com a nova legislação, a Receita Federal do Brasil passa a ter competência para aferir o cumprimento de todos os requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais, o que implica dizer que a Receita Federal do Brasil terá competência, inclusive, para analisar o requisito referente à certificação das entidades beneficentes, em uma clara sinalização legal do autocontrole da Administração Pública, que não pode quedar-se na dependência do poder discricionário dos referidos Ministérios e suas políticas públicas que, na maioria das vezes, ficam sujeitas a intempéries político-partidárias.

É importante esclarecer que a recente legislação da filantropia trouxe uma nova sistemática para a análise da imunidade tributária das contribuições sociais, pois a figura do “ato cancelatório” da imunidade deixa de existir e o lançamento do crédito tributário passa a ser a premissa, cujo fundamento seja justamente o não cumprimento dos referidos requisitos. Isso implica dizer que todo lançamento feito em face de uma entidade filantrópica, a partir da nova legislação, tem por

pressuposto procedimental o não cumprimento de algum requisito legal para o gozo da referida imunidade, de acordo com todos os requisitos explicitados acima.

Dentro desse contexto, mesmo considerando que a nova sistemática apenas venha a corroborar com as competências instituídas no processo administrativo-fiscal, a legislação⁴⁵ já contemplava os procedimentos de fiscalização da Receita Federal do Brasil para fins de suspensão da imunidade tributária e suas consequências, prevendo, inclusive, a possibilidade de recurso cuja decisão final fica subsumida às competências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), além dos procedimentos de consulta.

Portanto, em uma análise minudente da nova legislação e dentro do contexto em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais está inserido, pode-se inferir que este órgão administrativo-tributário passou a assumir um importante papel na consecução e estabelecimento de critérios perenes da filantropia, dentro de sua competência em consolidar entendimentos que possam se incorporar ao direito material das entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas) e, por conseguinte, dar mais transparência à concessão do benefício constitucional da imunidade tributária das contribuições sociais.

Por fim, pode-se inferir também que as dúvidas suscitadas nos processos administrativo-fiscais relacionados com a filantropia podem ser objeto do procedimento específico de consulta. Segundo o Prof. Dejalma de CAMPO, *“trata-se a consulta de procedimento tributário preventivo, pelo qual o contribuinte indaga o*

⁴⁵. Art. 32 da Lei n. °9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e outros assuntos.

*Fisco sobre sua situação legal, diante de determinado fato, de duvidoso tratamento tributário.*⁴⁶

Um dos principais objetos do procedimento de consulta, previsto no Decreto de n.º 70.235, de 6 de março de 1972, é a busca da certeza e, por via de consequência, da própria segurança jurídica. Sendo assim, levando-se em consideração que a consequência prática que se pretende atingir com a utilização do processo de consulta, enraizada no próprio conceito do instituto, é seguramente o afastamento de dúvidas interpretativas que geram a incerteza para os administrados, resta claro a aptidão do referido procedimento para combater, em sua origem, uma das principais causas de insegurança em nosso sistema, sobretudo em face da nova legislação e competências atribuídas à análise dos requisitos ensejadores da filantropia.

3.4 – Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) Como Fonte de Direito Material na Filantropia

A sistematização do procedimento administrativo disciplinador dos recursos fiscais, dentro de uma concepção unitária e orgânica, é um dos principais argumentos epistemológicos que fundamentam a Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil, a Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, que atribuiu novas competências ao antigo Conselho de Contribuintes e a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que, entre outras disposições, previu a instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o incluiu como órgão

⁴⁶. CAMPOS, Dejalma. *Procedimento Administrativo Tributário: a Consulta*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 123.

de recurso no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Imbuído desse fundamento, a assunção das competências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no julgamento dos critérios da filantropia também representa essa concepção unitária e orgânica, segundo a qual torna o processo administrativo-fiscal referente à imunidade das contribuições sociais mais racional e confiável.

Por outro lado, é evidentemente possível que o direito material do contribuinte, dentro do processo administrativo-fiscal, possa sofrer alterações em face da modificação de competência de órgãos administrativos julgadores, assim como ocorre com a nova sistemática adotada pela Lei 12.101, de 2009, que atribui ao Ministério da Educação, Ministério da Saúde e Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, dentro de suas respectivas atribuições, a competência para certificar as entidades filantrópicas. Não obstante, ao CARF competirá a palavra final na decisão sobre a aplicação dos critérios da filantropia para o gozo da imunidade das contribuições sociais, o que implica dizer que o precedente do CARF certamente se incorporará ao direito material das entidades filantrópicas.

Pela ótica da segurança jurídica, qualquer divergência de entendimento referente à imunidade das contribuições sociais dentro de órgãos da Administração Pública passa a ter igualmente interesse público. O dever de realizar o interesse público de acordo com a lei obriga a administração a realizar o controle da legalidade de seus atos e se alinha como reforço da garantia dos contribuintes.

A assertiva acima ganha força na medida em que vários entendimentos administrativos relacionados com a filantropia estavam sendo sedimentados gradativamente, sobretudo após a consolidação da chamada Receita Federal do

Brasil, oportunidade em que os processos referentes às contribuições previdenciárias e de imunidade saíram da competência do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) e foram assumidos pelo então Conselho de Contribuintes, nos termos da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, que cria a Receita Federal do Brasil.

Na verdade, a assunção pelo Conselho de Contribuintes das competências antes atribuídas ao CRPS em relação à imunidade tributária, evidenciou a existência de entendimentos divergentes dentro da administração pública em relação à própria imunidade tributária, conforme muito bem observa o advogado Daniel Cavalcante SILVA⁴⁷. Ora, se dentro da própria administração tributária existem divergências

⁴⁷. *No âmbito da antiga Receita Federal, sobretudo no Conselho de Contribuintes, a imunidade tributária é entendida como norma de conteúdo objetivo, que delimita constitucionalmente a competência dos entes tributantes de modo a afastar algumas atividades de seu espectro de atuação, razão pela qual o ente imune independeria de autorização administrativa. Segundo o Prof. James Marins⁴⁷, os preceitos constitucionais asseguradores da imunidade são atendidos como auto-executáveis (self executing) por seu conteúdo e por sua natureza, motivo pelo qual o gozo da imunidade tributária não se configuraria mera concessão, mas em autêntico direito subjetivo de raiz constitucional que independe de decisão administrativa.*

Nesse sentido, na medida em que uma entidade é constituída perante a Receita Federal como imune, de acordo com o art. 150 da Constituição da República, seguindo a orientação do art. 14 do CTN, o gozo da imunidade é imediato, não necessitando de outros atos adjacentes da Receita Federal. Caso a entidade não cumpra com os requisitos do art. 14 do CTN, a fiscalização tributária pode encetar procedimento para suspender a imunidade desta instituição⁴⁷. Nesse caso, pode-se observar que o procedimento administrativo é posterior ao gozo e fruição da imunidade tributária, segundo entende o próprio Conselho de Contribuintes.

Por outro lado, os procedimentos adotados pelo INSS são diferentes. A Constituição da República estabelece que “são isentas de contrição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”⁴⁷. Na verdade, não se trata de isenção, mas de imunidade, haja vista que esta é prevista na Constituição, enquanto a primeira é destinada à lei ordinária. Em que pese esta impropriedade, o INSS estabelece procedimentos específicos para o gozo desta imunidade, os quais estão entabulados no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

De acordo com os fundamentos acima, resta evidenciado que os requisitos estabelecidos pelo Conselho de Contribuintes e pelo Conselho de Recursos da Previdência Social para o gozo da imunidade tributária são diversos. Além disso, conforme esclarecido acima, o art. 25, §2º, da Lei n.º 11.457, de 2007, estabelece que os procedimentos administrativos para o reconhecimento da imunidade não serão alterados. Esse dispositivo, embora tendo o condão de resguardar as respectivas competências do fiscal da Receita Federal e da Receita Previdenciária, está fadado ao ostracismo diante da iminência de problemas interpretativos.

Por essa razão, além do fato de que as decisões do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) e do Conselho de Contribuintes podem ser divergentes, como de fato acontecem em algumas matérias, a assunção de novas competências pelo Conselho de Contribuintes ainda poderá se chocar frontalmente com competências remanescentes do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a exemplo da verificação de cumprimento dos requisitos constantes dos incisos I a V do caput

acerca da imunidade constitucional, muito mais evidente que tais divergências sejam mais latentes quando do julgamento de casos que discutam a nova sistemática da filantropia.

Nesse sentido, tendo como objetivo a remoção de uma situação conflituosa, a função judicante administrativa fiscal permite sejam cessados determinados litígios que afetam a relação fisco/contribuinte, na medida em que a decisão que confirme a exigência pode fazer desaparecer o litígio, pela satisfação da obrigação por parte do atingido. Por essa razão, já se infere a prevalência da importância de se racionalizar os precedentes administrativos referente à imunidade tributária.

Portanto, o precedente, assim chamado o resultado de um julgamento anterior sobre matéria análoga, passa a tomar contornos de fonte de direito e, assim, passa a retratar uma peça fundamental na teoria da argumentação e na formação da convicção do julgador, pois é fato que a hierarquia das fontes do direito independe da vontade do legislador. Nesse sentido, o precedente do CARF pode se constituir como importante vetor legal na regulação da filantropia, independentemente desta competência não estar evidenciada no novo diploma legal.

do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata a respeito da imunidade tributária de contribuições sociais, por força do que determina o art. 175, §7º, da Constituição da República.

A divergência de entendimento entre os dois conselhos ganha fôlego também pelo fato de o recurso, contra a decisão de cancelamento da imunidade das contribuições previdenciárias no INSS, ser encaminhado diretamente para o Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS). Isso quer dizer que, em última instância, o CRPS teria competência para julgar o recurso contra o ato que cancelou a imunidade das contribuições previdenciárias de uma determinada entidade. Por conseguinte, na medida em que as competências do CRPS passaram para o Conselho de Contribuintes, os procedimentos até então estanques da Receita Federal e do INSS deverão necessariamente ser reformulados para que a jurisprudência administrativa seja consolidada.

Assim, resta patente a divergência de entendimentos sobre a aplicação do CTN e da Lei n.º 8.212, de 1991, em relação à imunidade tributária, respectivamente, entre o entendimento do Conselho de Contribuintes e do Conselho de Recursos da Previdência Social. É igualmente patente a existência de divergências sobre a competência do fiscal da receita federal e da receita previdenciária. As divergências apontadas acima são evidentes também na medida em que os dois órgãos de fiscalização, Receita Federal e INSS, sempre decidiram seus processos com base nos seus procedimentos internos. No entanto, se esses procedimentos internos e “independentes” passarão a ser revistos por apenas um órgão administrativo recursal, ou seja, pelo Conselho de Contribuintes, várias decisões sobre imunidade tributária serão necessariamente revistas e reformuladas em face deste novo organograma institucional chamado de Super-Receita.

SILVA, Daniel Cavalcante. *Os reflexos da criação da Receita Federal do Brasil no direito material do contribuinte*. In. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 147. São Paulo: Dialética, 2007, p. 39/40.

Nesse mesmo contexto, e por meio do processo administrativo-tributário, “a administração movimenta-se nas malhas da legalidade, uma legalidade que num Estado de Direito material se pretende não seja formal, e sim portadora em cada momento da própria ‘idéia de direito’⁴⁸”, conforme preleciona a autora portuguesa Maria da Glória Ferreira PINTO.

No âmbito da imunidade tributária, o precedente administrativo consolidado garante a igualdade das entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas) perante a distribuição da chamada justiça tributária, porque situações assemelhadas são tratadas do mesmo modo e a democracia participativa exige a paridade de trato entre os membros da comunhão social. Esse é um dos fundamentos de existência do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A decisão administrativa consolidada em face da imunidade tributária garante a certeza e a previsibilidade do direito e, portanto, evita posteriores oscilações e discussões no que se refere à interpretação da nova lei. As entidades filantrópicas, sobretudo aquelas que se utilizam do direito tributário para planejar as suas atividades beneficentes, baseiam as suas opções não apenas em textos legais vigentes, mas, também, na tendência dos precedentes, que proporcionam àqueles, na medida do possível, o conhecimento de seus respectivos direitos.

Por via de consequência, a uniformidade do precedente tributário em matéria de imunidade passa a integrar o cálculo de natureza econômica, sendo a previsibilidade que daquela decorre um pressuposto inafastável para o seguro desenvolvimento no âmbito jurídico-filantrópico, ou seja, uma mudança abrupta e não suficientemente justificada da orientação da jurisprudência administrativo-

⁴⁸. PINTO, Maria da Glória Ferreira. *Considerações sobre a reclamação prévia ao recurso contencioso*. In *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n° 127, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1983, p. 12.

tributária solaparia a estabilidade dos projetos e demais atividades desenvolvidas pelas entidades beneficentes de assistência social.

A eficiência dos julgamentos administrativos no CARF, bem como a constância de seus precedentes em relação à determinadas matérias, sobretudo em relação à filantropia, trazem significativos reflexos no contexto econômico das entidades beneficentes de assistência social. Ao assegurar certa estabilidade, a observância do precedente administrativo-tributário contribui a um só tempo para a certeza jurídica e para a proteção da credibilidade da tomada de decisão da própria Administração Pública e dos contribuintes, além de se constituir como mecanismo de regulação setorial.

Não obstante, em que pese ser a uniformização de procedimentos administrativo-tributários uma premissa na nova estrutura do Fisco Federal, torna-se evidente que tal uniformização em relação à filantropia e imunidade tributária vai passar por várias rupturas em face do choque iminente que haverá na uniformização dos precedentes do CARF, eis que a Lei n.º 12.101, de 2009, a nova lei da filantropia, inovou na atribuição da competência de certificar as entidades beneficentes de assistência social.

CONCLUSÃO

Com base nas reflexões lançadas precedentemente, é possível concluir que a limitação constitucional ao poder de tributar se constitui como um eficaz vetor na regulação setorial (Terceiro Setor), sobretudo diante do caráter extrafiscal que reveste as limitações constitucionais ao poder de tributar quando fomenta políticas

públicas ou quando, principalmente, atua como o braço filantrópico do Estado naquilo que este não consegue atingir.

Dentro desse contexto, os setores ligados à educação, saúde e assistência social passam a ser regulados por meio de políticas públicas extrafiscais que visam a consecução do bem comum por meio da ausência de arrecadação, em um sinalagma voltado à provocação de certos resultados econômico-sociais, como reprimir o desemprego, restaurar a prosperidade, promover o desenvolvimento econômico ou o nivelamento das fortunas ou a correção da iniquidade na distribuição da renda nacional, entre outros objetivos não menos nobres. É justamente nesse ínterim que se insere o fundamento epistemológico que subjaz a imunidade tributária.

Imbuído do fundamento acima e diante de um contexto político-social específico, emerge a Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (entidades filantrópicas) e os procedimentos de imunidade das contribuições sociais, que foi produto de consecutivos episódios legais que passaram a sistematizar a legislação de regência da filantropia.

Os procedimentos adotados pela nova legislação da filantropia evidenciaram objetivos imediatos da administração pública, entre eles: a diluição da competência do processo de certificação entre os três ministérios (Ministério da Educação, Ministério da Saúde e Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome) envolvidos nas atividades desenvolvidas pelas entidades beneficentes de assistência social; a criação de critérios de certificação objetivos e a rigor não comunicáveis para cada espécie de entidade, seja de saúde, educação e assistência social, e absolutamente atrelados à política pública governamental de cada área;

garantiu maior celeridade no processo de certificação, sobretudo em virtude do prazo decadencial advindo da Súmula Vinculante nº 8 do STF; e, alterou o sistema normativo da imunidade, revogando o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, tornando o processo de imunidade menos burocrático; entre outras.

Conforme se depreende da nova legislação, o gozo da imunidade às contribuições sociais, a partir da nova sistemática, é automático com a certificação (independentemente de requerimento), devendo os requisitos ser apresentados sempre que solicitados pela fiscalização tributária. Em outras palavras, de acordo com Lei n.º 12.101, de 2009, o direito à imunidade das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que cumpridos os outros requisitos exclusivos da imunidade, conforme explicitado acima.

Ocorre, porém, que apenas a certificação das entidades beneficentes de assistência social não dá direito à imunidade das contribuições sociais. Conforme explicitado alhures, o certificado de entidade beneficente de assistência social é apenas um dos requisitos para o gozo da referida imunidade, devendo a entidade cumprir com vários outros, como a não distribuição de parcela do patrimônio da entidade, aplicação de receitas no desenvolvimento da instituição, entre outras.

No caso acima, a competência para analisar todos os requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais deixa de ser dos referidos Ministérios (Ministério da Educação, Ministério da Saúde e Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome) e passa a ser da Receita Federal do Brasil, haja vista que tal análise tem implicação direta no lançamento do crédito tributário.

Constatado o descumprimento pela entidade dos supracitados requisitos, a fiscalização da Receita Federal do Brasil poderá lavrar auto de infração relativo ao

período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da imunidade das contribuições sociais, seguindo-se os procedimentos previstos para processo administrativo fiscal.

Nesse cenário, diante da nova lei de filantropia, é inegável que a referida lei está eivada de conceitos e procedimentos ainda indeterminados, cuja segurança jurídica deverá ser assegurada pela Administração Pública e, sobretudo, por decisões concretas dos órgãos administrativo-tributários.

É justamente dentro da perspectiva acima que emerge o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como essencial para o deslinde de controvérsias oriundas do cumprimento de requisitos para o gozo da imunidade às contribuições sociais, passando a ser um vetor de pacificação de entendimentos cujo escopo não se restringe à mera análise de aplicação da norma, mas incide também na decisão concreta sobre investimentos diretos no chamado Terceiro Setor em prol de toda a sociedade.

Como o processo administrativo tributário federal está atualmente configurado de maneira a unificar e sistematizar procedimentos, não restam dúvidas que as decisões finais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) serão igualmente unificadas e sistematizada, de modo a representar o ideal de pensamento jurisdicional da administração tributária, o que implica dizer que a sistematização do CARF incidirá diretamente na interpretação de normas que digam respeito ao Terceiro Setor e, sobretudo, à filantropia, a qual está inserido a imunidade tributária das contribuições sociais.

A decisão administrativa consolidada em face da imunidade tributária garante a certeza e a previsibilidade do direito e, portanto, evita posteriores oscilações e discussões no que se refere à interpretação da nova lei. As entidades filantrópicas,

sobretudo aquelas que se utilizam do direito tributário para planejar as suas atividades beneficentes, baseiam as suas opções não apenas em textos legais vigentes, mas, também, na tendência dos precedentes, que proporcionam àqueles, na medida do possível, o conhecimento de seus respectivos direitos.

Ao assegurar certa estabilidade, a observância do precedente administrativo-tributário contribui a um só tempo para a certeza jurídica e para a proteção da credibilidade da tomada de decisão da própria Administração Pública e dos contribuintes, além de se constituir como mecanismo de regulação setorial.

Por fim, pode-se concluir que a relação entre a nova lei de regência da filantropia e os precedentes do CARF é muito abrangente, de forma a englobar uma série de outros conteúdos sociais, políticos, epistemológicos, entre outros, os quais fazem do precedente administrativo-tributário em matéria de filantropia, além de importante, por deveras motivante. Motivação expressa de modo mais agradável por PARACELSO *in* Erich FROMM. *A Arte de Amar* (1958, p. 17):

Quem pouco conhece, pouco ama. Quem pouco pode fazer, pouco compreende. Quem pouco compreende, pouco vale. Mas quem compreende também ama, observa, vê... Quanto mais conhecimento houver inerente numa coisa, tanto maior amor... Aquele que imagina que todos os frutos amadurecem ao mesmo tempo como as cerejas, pouco sabe a respeito das uvas.

Não se pode olvidar que a nova sistemática da filantropia, além de ser um importante marco legal, se constitui como um divisor de águas ainda desconhecido e que, por isso, não pode ser compreendido apenas com aquilo que se vê facilmente, ou seja, apenas com que está disposto na nova lei de regência da filantropia. Isso implica dizer que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) assume um relevante papel na consecução de entendimentos jurisprudenciais que possam sedimentar a regulação do setor, sobretudo porque os precedentes do CARF reconhecem que nem todos os frutos amadurecem ao mesmo tempo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Revisada. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *IPTU e progressividade*. RDP 93/223.
- CAMPOS, Dejalma. *Procedimento Administrativo Tributário: a Consulta*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.
- DAUDT, Edmar Viane Marques. *Imunidade das entidades assistenciais*. Curitiba, 2003, p. 80. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná.
- DELGADO, José Augusto. *Processo Administrativo Tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.
- FERNANDES, Rubens. *O Que é o Terceiro Setor?* In: IOSCHPE, E. B. (Org.). *Terceiro Setor: Desenvolvimento Social Sustentado*. 2ª Ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- GIANNINI, Massimo Severo. *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1939.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006.
- KFOURI JR., Anis, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª Edição, São Paulo: Malheiros, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias n.º 4*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998.

MALISKA, Marcos Augusto. *O direito à educação e a Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2001.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática*. Editora Fórum, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei n.º 9.532/97 – Requisitos exclusivos para gozar da imunidade do art. 14 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1998.

NEDER, Marcos Vinícius & LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Comentado*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

PINTO, Maria da Glória Ferreira. *Considerações sobre a reclamação prévia ao recurso contencioso*. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 127, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos – Ministério das Finanças, 1983.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 344.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 4ª Edição, São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Daniel Cavalcante. *Os reflexos da criação da Receita Federal do Brasil no direito material do contribuinte*. In. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 147. São Paulo: Dialética, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Imunidade Tributária das Instituições de Educação Sem Fins Lucrativos: Limites dos Procedimentos de Reconhecimento e Suspensão do Direito Imunitário e o Papel da Coisa Julgada*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. VIII, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

VARIAN, Hal R. *Microeconomia: princípios básicos*. Tradução da 2ª edição original de Luciene Melo. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994.

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Rio de Janeiro: IPEA, 1997.

VILLEGAS, Hector B. *El Pacto de San José de Costa Rica y los Derechos Humanos de los Contribuyentes*. *Revista de Direito Tributário*. 1990.