



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO *LATU SENSU*

DIREITO TRIBUTÁRIO

MARCELO CARVALHO PERGENTINO

**A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE DO ARTIGO 195, § 7º, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA AS ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO**

Salvador
2017

MARCELO CARVALHO PERGENTINO

**A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE DO ARTIGO 195, § 7º, DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA AS ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de
Direito e Gestão como requisito parcial para a
obtenção de grau de Especialista em Direito
Tributário.

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCELO CARVALHO PERGENTINO

A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE DO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA AS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2017

A Deus e a meus pais, pelo dom da vida e pelo incessante apoio.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, pelo dom da vida, pelas oportunidades que me foram dadas e por nunca ter deixado de abençoar meus caminhos.

A meus pais e minha família, reflexo do mais puro amor e inspiração.

Aos amigos, pelos momentos de risada e reflexão.

“Contribuinte: Posso, ao menos eu, obter este sagrado ‘Certificado de Existência’?”

Ministro da Fazenda: Em princípio não, uma vez que vos é necessário o prévio ‘Certificado de Saúde’ para ter o ‘Certificado de Existência’. Aparentemente, não há saída.

Contribuinte: Então?

Ministro da Fazenda: Então, resta a nossa boa vontade. Mas ela é a curto prazo, como toda boa vontade. Nós vos daremos, pois, este certificado por favor especial. Ele será válido simplesmente por uma semana. Dentro de uma semana, nós veremos.

Alfredo Augusto Becker (Carnaval Tributário)

RESUMO

O presente trabalho visa investigar a possibilidade de aplicação da imunidade do art. 195, § 7º da Constituição Federal para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips), regidas pela Lei nº 9.790/99. Referida imunidade se refere às contribuições sociais para a seguridade social, relativa a entidades beneficentes de assistência social. Hodiernamente o entendimento da Receita Federal do Brasil não inclui como beneficiárias da norma imunitória às Oscips, posto que só a concebe para as entidades certificadas beneficentes de assistência social nos termos da Lei nº 12.101/09. O presente trabalho propõe o estudo da matéria percorrendo a partir da história o surgimento dessas entidades no cenário brasileiro, em que momento e condições surgiram e quais suas funções, sendo elas integrantes do denominado Terceiro Setor. Em seguida proceder-se-á a análise do instituto da imunidade, investigando sua natureza, regime jurídico, aplicação e seus pontos controvertidos. Analisando, ainda, os aspectos atinentes ao entendimento do Fisco Federal e a aplicação da Lei nº 12.101/09 e o exame de sua constitucionalidade ou não. Finalmente, a análise será levada a efeito observando o instituto da imunidade sob a perspectiva da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, examinando se, ao menos pelo direito, embora o entendimento contrário da Receita Federal do Brasil, é possível aplicar a imunidade do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal também para as entidades qualificadas na forma da Lei 9.790/99. Para tanto, além da investigação sob o ângulo do referido instituto, proceder-se-á o exame da natureza jurídica das entidades qualificadas como Oscip e daquelas certificadas como entidades beneficentes de assistência social, a fim de perquirir se há justificativa para o tratamento diferenciado.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Entidade Beneficente de Assistência Social. Imunidade tributária. Contribuição para a seguridade social.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
LC	Lei Complementar
OSC	Organização da Sociedade Civil
OS	Organização Social
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 MANIFESTAÇÕES HISTÓRICAS ENTRE A SOCIEDADE E A FORMAÇÃO DO ESTADO: UM INTINERÁRIO PELO TERCEIRO SETOR E O SURGIMENTO DA ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO	13
2.1 PERSPECTIVA HISTÓRICA	13
2.1.1 Formação do Estado, evolução histórica e conceito	15
2.1.2 A crise do estado brasileiro e a reforma administrativa da década de 90: desenvolvimento do Terceiro Setor no Brasil	19
2.2 CONHECENDO O TERCEIRO SETOR	28
2.2.1 Conceito	29
2.2.1.1 O que não é Terceiro Setor	29
2.2.1.2 O que é Terceiro Setor	31
2.2.2 Entidades que compõe o Terceiro Setor	33
2.3 ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO (OSCIP)	39
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	43
3.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	43
3.1.1 Princípios tributários	45
3.1.2 Imunidade tributária	47
3.1.2.1 Histórico das imunidades tributárias no Brasil	48
3.1.2.2 Teorias sobre a imunidade tributária e seu conceito	51
3.1.2.3 Aplicação da norma imunitória para além dos impostos	56
3.1.3 Interpretação da norma imunizante e seus efeitos	
3.1.4 Imunidade, isenção e não incidência	58
4 ANÁLISE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DAS OSCIPS	63

4.1 IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, C E § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS	63
4.1.1 Conceito e natureza jurídica	63
4.1.2 Ausência de finalidade lucrativa e aplicação da imunidade observados os requisitos estabelecidos em lei	67
4.2 “ISENÇÃO” DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL DO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	69
4.2.1 Conceito	69
4.2.1.1 Contribuições à seguridade social	71
4.2.2 Entidades beneficentes de assistência social e a aplicação da imunidade	72
4.2.2.1 Conteúdo da expressão entidade beneficente de assistência social	72
4.2.2.2. Exigências estabelecidas em lei	74
4.2.3 O entendimento da Receita Federal do Brasil e a exigência do Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	76
4.2.4 Inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/09 e aplicação subsidiária do art. 14 do Código Tributário Nacional	78
4.3 RECONHECIMENTO DA APLICAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL TAMBÉM PARA AS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO (OSCIP)	81
4.3.1 Análise sob a perspectiva do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva	81
4.3.2 Impossibilidade de tratamento jurídico distinto para naturezas jurídicas idênticas	84
5 CONCLUSÃO	88
REFERÊNCIAS	94

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal da República do Brasil em seu artigo 195, que trata do financiamento da seguridade social, versando sobre as contribuições sociais, estabelece como isentas, em seu parágrafo sétimo, as entidades beneficentes de assistência social, desde que atendidos os requisitos e as exigências previstas em lei.

No tocante aos requisitos e exigências legais, a Receita Federal do Brasil entende que somente gozam do benefício fiscal, sendo, portanto, isentas da obrigatoriedade de recolhimento das contribuições previdenciárias, as entidades beneficentes de assistência social certificadas conforme os pressupostos da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Referida lei dispõe sobre a certificação dessas entidades, regulando ainda os procedimentos a serem observados para que se tenha direito à isenção, além de alterar a lei n. 8.742/93 (Lei Orgânica da Assistência Social) e revogar outros dispositivos.

Nesse sentido, a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP em virtude de não poder ser certificada na forma da Lei nº 12.101/09, não fará jus, no entendimento do fisco, a isenção em relação as contribuições sociais para a seguridade social.

A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público surge no ordenamento brasileiro com o advento da Lei 9.790, de 23 de março de 1999, regulamentada pelo Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, que estabelecem as condições para sua qualificação, seus direitos, deveres a serem observados, entre outros termos, além de instituir o termo de parceria, que serve basicamente como instrumento para a contratação entre a entidade e o poder público.

Requerida a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, atendidos todos os requisitos legais da Lei 9.790/99 e do Decreto 3.100/99, a entidade passa a ser reconhecida mediante de certificação concedida pelo Ministério da Justiça, através do certificado de OSCIP.

Dentre os requisitos para a concessão do certificado de OSCIP e o reconhecimento da entidade como tal está a obrigatoriedade de que seja a pessoa jurídica de direito privado e sem fins lucrativos.

Todavia, por ser impossível congregar a certificação de OSCIP e o certificado de entidade beneficente de assistência social na forma preconizada pela 12.101/2009, diante da simples ausência desse segundo certificado a Receita Federal do Brasil não reconhece a isenção às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, nem mesmo quando sob um olhar mais próximo se verifique similitude no valor social entre pessoas jurídicas que, embora detentoras de qualificações distintas, exerçam o mesmo trabalho de cunho assistencialista.

Diante deste cenário, o presente trabalho propõe um estudo acerca da possibilidade da extensão da isenção às contribuições para a seguridade social também em relação a OSCIP.

Inicialmente, buscar-se-á estudar a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Seu conceito, sua natureza jurídica, seu surgimento, histórico, as normas legais aplicáveis, além de possíveis semelhanças materiais com as entidades acobertadas pela Lei 12.101/09, para que, em sendo o caso, possa se defender a aplicação de um tratamento isonômico.

Em seguida, a análise recairá sobre a própria norma do parágrafo sétimo, do artigo 195 do texto constitucional, com a finalidade extrair a interpretação mais adequada e sua aplicação, é dizer, compreender o seu sentido e investigar o seu alcance.

Ultrapassadas essas etapas, proceder-se-á ao exame da Lei 12.101/09 sob seu aspecto formal e material, com o objetivo de descobrir se ela se presta para estabelecer regras sobre a fruição da isenção tal qual previsto na parte final do dispositivo constitucional.

Em caso negativo, ou seja, na hipótese de a lei em referência não servir ao mandamento do constituinte originário, a tentativa será por trazer solução que se alinhe de forma sistemática ao imperativo da norma constitucional, a fim de permanecer possível a destinação da norma de isenção.

Como não poderia ser diferente, o estudo presente passará ainda pelo exame da regra que reconhece a isenção às entidades beneficentes de assistência social em conjunto com o sistema tributário inaugurado na Carta Magna, em especial com as

imunidades do artigo 150, no intuito de compreender qual a real categoria jurídica da norma do parágrafo sétimo do artigo 195, se isenção ou imunidade.

Por fim, percorridos os pontos discorridos até aqui, este estudo tem por escopo averiguar se no ordenamento pátrio é possível que a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público tenha direito ao benefício constitucional no tocante à dispensa de recolhimento das contribuições sociais para a seguridade social e, em sendo possível, qual a fundamentação legal que autoriza a sua fruição, quais as normas legais e requisitos devem ser observados para que seja admissível a isenção, como deve se comportar o ente fiscal e qual medida a ser adotada pelo contribuinte para ver seu direito resguardado, evitando-se autuações e imposição de penalidades pelo fisco.

2 MANIFESTAÇÕES HISTÓRICAS ENTRE A SOCIEDADE E A FORMAÇÃO DO ESTADO: UM INTINERÁRIO PELO TERCEIRO SETOR E O SURGIMENTO DA ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

Neste capítulo, objetivar-se-á, primeiramente, abordar a figura das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, promovendo estudo sobre essas entidades em relação aos seus aspectos jurídicos, o histórico do seu surgimento, os objetivos traçados pelo legislador, sua natureza jurídica, os requisitos para obtenção da qualificação e legislação que lhe é aplicável, fazendo comparativo com outras entidades do terceiro setor e apontando suas semelhanças e diferenças.

2.1 PERSPECTIVA HISTÓRICA

Durante a década de 90, em virtude da crise do Estado que vinha se arrastando desde a década anterior, surgiu a necessidade de adoção de medidas que buscassem dar maior efetividade e eficiência às atividades da Administração Pública e o melhor atendimento as necessidades dos cidadãos.

Embora o cenário de mudança para um modelo de gestão mais dinâmica, visando a redução da burocracia estatal, o enxugamento do serviço público e a maior flexibilização das atividades reputadas como anteriormente como exclusivas do Estado, aproximando Estado e Sociedade tenha iniciado suas manifestações, pelo menos no tocante a influência que exerce nos tempos atuais, tenha encontrado seu período inicial a partir da promulgação a Carta Constitucional de 1988 e durante o governo Fernando Henrique Cardoso na década de noventa, as relações Estado-Sociedade remetem à período anterior, acompanhando o homem durante sua evolução histórica e a noção de vida em sociedade, público e privado.

Segundo MURILO GASPARD (2011, p.9), o problema da relação Estado-Sociedade não é recente. Em verdade, embora ganhe destaque durante o período do Liberalismo, que em sua ideologia defendia, por conseguinte, a intervenção mínima do Estado na vida privada e social, a controvérsia remete aos primórdios da associação humana.

Ao oposto da ideia liberal, a partir do final do século XX e início do século XXI, com o surgimento do Estado Social, que tem a base do seu discurso ideológico na presença estatal como fator indissociável da convivência social, a problemática, somado ao impulso da globalização, recebe importância e aumenta a intensidade do debate sobre o tema.

Esses dois principais modelos de Estado, embora antagônicos entre si, guardam ponto de interseção, a saber: os dois buscam explicar a forma que o Estado deve se comportar em relação à sociedade e seus cidadãos. Buscam, assim, definir qual o papel do Estado. Se intervencionista, controlador, regulador; ou, de outro lado, de controle mínimo, que se preocupar somente com suas finalidades essenciais.

Os problemas não são poucos, principalmente diante do momento atual onde a pluralidade cultural, social e ideológica se multiplica e recria constantemente. Ainda que se adote um modelo ou outro, as objeções permanecem, passando a discutir, então, o campo da intervenção, ainda que mínima ou máxima, e daquilo que é finalidade essencial e interesse social aptos a justificar a presença do Estado.

A discussão acerca do Estado e suas manifestações encontra antecedente histórico na própria concepção do que é sociedade e qual a sua origem.

Em sua obra acerca da teoria geral do Estado, DALLARI (2011, p. 21-30) empreende considerações sobre a origem da sociedade, passando pelos seus antecedentes mais remotos, a partir de Aristóteles, ao dizer que a política – numa concepção de vida social – é elemento intrínseco a natureza do próprio homem, revelando ser a sociedade resultado natural do próprio homem. Perpassa ainda pelas ideias contratualistas, defendidas principalmente por Hobbes, Montesquieu e Rousseau, que embora não negam na sua totalidade a existência de uma vontade natural, encaram a sociedade como um acordo de vontades. Logo, para o contratualismo, ainda que existam lei e vontades naturais anteriores que impulsionam o homem a querer viver em sociedade, seu nascimento decorre do pacto de vontades.

Da análise das teorias que explicam a origem da sociedade, o professor DALLARI (2011, p. 30) conclui que, atualmente, predomina de forma majoritária a ideia de que a sociedade decorre da necessidade natural do homem, sem, todavia, rechaçar a relevância da consciência e da vontade no seu processo associativo.

Com efeito, tal conclusão parece acertada. É dizer, se a vida humana em sociedade é inevitável, já que imanente ao homem, a convergência de vontades não significa o nascimento da sociedade, posto que já existente desde antes, todavia, parece que o encontro interesses implicará, por sua vez, na organização daquela sociedade.

Embora se encontre presente a vida em sociedade e a sua organização, com o propósito de resguardar o fim comum dos seus indivíduos, seria leviano afirmar que isso, por si só, seria suficiente para caracterizar o Estado. No entanto, poder-se-ia dizer que é uma concepção embrionária, pois, na essência, é a soma dos ideais gerais, subtraídos por abdições, renúncias e cessões, que conceber-se-á a convergência de vontades que dará lugar ao fim uno representativo do conjunto de interesses individuais.

2.1.1 Formação do Estado, evolução histórica e conceito

Como já asseverado, a vida em sociedade é inevitável. Contudo, a sua inevitabilidade não significa que haverá sempre a presença do Estado. A sociedade tem espaço mais extenso, enquanto o Estado tem seu campo mais limitado. Onde existir Estado haverá sociedade, o inverso não é verdadeiro.

DALLARI (2011, p. 61-62) apresenta a formação do Estado a partir de duas teorias: a primeira delas afirma que o Estado exsurge de maneira espontânea, portanto natural, sendo assim concomitante ao próprio aparecimento da sociedade, independentemente de ato voluntário. A segunda teoria compreende o Estado formado a partir do contrato, embora não haja consonância

Em relação a teoria que afirma a formação natural do Estado, essas se subdividem em três grupos: origem familiar ou patriarcal, origem por atos de força, de violência ou de conquista, origem em causas econômicas ou patrimoniais e, por último, a que se origina do desenvolvimento interno da sociedade.

A familiar ou patriarcal, como seu nome sugere, parte da ideia de que nos primórdios as famílias primitivas se ampliaram e originaram um Estado.

A teoria da origem por atos de força, de violência ou de conquista, compreende o Estado formado diante da relação entre vencedores e vencidos, conquistador e conquistado, ou seja, a submissão do grupo mais fraco ao mais forte.

Para a teoria que concebe o Estado originado por causas econômicas ou patrimoniais, esta decorreria da necessidade dos homens. Destarte, os homens precisam de coisas impossíveis de serem conquistadas individualmente, fazendo-se fundamental a cumulação de esforços para atingir os fins mútuos.

A última teoria deduz a formação do Estado como consequência do seu desenvolvimento interno. O Estado seria uma potencialidade embrionária presente em todas as sociedades. Algumas delas atingiriam grau elevado de desenvolvimento que sua complexidade exigiria o aparecimento do Estado, havendo, desse modo, sua constituição. Já outras sociedades mais simples, por dispensar organização mais elaborada, não acarretariam eclosão do Estado.

A respeito da evolução do Estado na história, denota-se que suas características não foram uniformes no decurso do tempo, passando por evolução e aprimoramento. (DALLARI, 2011, p. 68).

O **Estado Antigo, Oriental ou Teocrático**, possuía como traços fundamentais sua natureza unitária e a religiosidade. Unitário pois não percebia qualquer divisão interior, muito menos de território e de funções. A religiosidade também se confundia com o próprio Estado, sendo-lhe elemento indissociável. A influência da religião era tão patente que até mesmo o comportamento individual e coletivo era orientado pelo poder divino. (DALLARI, 2011, p. 70).

O **Estado Grego**, no que lhe diz respeito, tinha como elemento principal a noção de cidade-Estado, isto é, a figura da *polis*. Àquela época o Estado Grego se colocava numa posição de autossuficiência, sendo este o fim que justificava a finalidade proposta a partir da formação da sociedade. Além disso, buscava manter hígida a sua identidade, com seus costumes e regras. Nasce aqui a noção do público e do privado, sendo as decisões de caráter público tomadas por um conjunto de cidadãos, que se tratavam de uma elite que integrava a classe política. (DALLARI, 2011, p. 71-72).

Na sequência, apresenta-se o **Estado Romano**. Suas peculiaridades estão na grande extensão territorial, com o êxito em preservar suas características ainda

assim; a base familiar da organização; tal qual no Estado Grego o povo participava do governo, embora o sentido de povo também fosse limitado. Havia também magistrados que participavam do governo, sendo tais cargos restritos às famílias patrícias. Com o transcurso do tempo em sua evolução, outras faixas da população adquiriram e ampliaram seus direitos. Como dito, a extensão territorial do império romano não foi empecilho para a manutenção da sua base governamental. Destacasse, desse modo, a aspiração do império em realizar a incorporação jurídica das suas leis aos territórios conquistados, além da manutenção de um núcleo de poder político central em Roma. (DALLARI, 2011, p. 72-73).

O **Estado Medieval** se mostra como um período difícil e instável da humanidade, o que impossibilita uma determinação específica para toda sua extensão. Todavia, é possível ressaltar sua importância por ter sido um período de quebra de elementos do Estado Romano que culminariam posteriormente no surgimento do Estado Moderno. Dentre seus elementos principais que desaguaram na relevância evolutiva à noção de Estado desponta o cristianismo, que trazia um valor de igualdade entre os indivíduos, haja vista seu anseio por universalizar a fé, de modo que os não adeptos não eram tidos como inferiores, senão como desorientados que poderiam a qualquer momento se converter; as invasões bárbaras, em consequência do trânsito por diversos territórios, acabavam por acumular costumes e culturas das regiões invadidas, disseminando às novas os costumes e culturas assimilados nas invasões anteriores, confluindo para uma sociedade plural, aspiração que se observaria no Estado Moderno; por último, não se pode olvidar a presença do feudalismo, que muito embora desenvolvesse um comércio aguçado, por efeito das guerras constantes, invasões e saques, desenvolveu, por outro lado, uma forte noção da valorização da terra, leia-se propriedade, sendo de onde todos retiravam sua subsistência. (DALLARI, 2011, p. 73-74).

Ainda no tocante ao feudalismo, entra-se contribuição de relevo para o Estado Moderno e para o direito tributário, logo também para este trabalho. Trata-se da imunidade consistente na isenção de tributos às terras sujeitas ao instituto chamado de benefício, que era concedido pelo senhor feudal. O instituto do benefício se resumia numa espécie de estabelecimento de servidão entre o senhor feudal e o indivíduo desprovido de patrimônio, ou seja, sem terras. Assim, o indivíduo beneficiário recebia um pedaço de terra do senhor feudal, a fim de cultivá-la para

dela obter seu sustento, entregando, em contrapartida, parte da sua produção. (DALLARI, 2011, p. 77)

Esclareça-se que a entrega de parcela da produção era condição para o recebimento da terra pelo beneficiário, não podendo ser confundido com pagamento de tributo. O pagamento do tributo se dava em função da propriedade, que neste caso inexistia por força da imunidade, notadamente porque a terra, embora explorada pelo beneficiário, continuava sendo propriedade do senhor feudal, de forma que seria ilógico admitir a autotributação. Nos tempos atuais essa noção se alinha a imunidade recíproca do art. 153, VI, alínea a, da Constituição Federal (BRASIL, 1998), mormente vedar que União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Finalmente chega o **Estado Moderno**. Segundo DALLARI (2011, p. 79), suas notas fundamentais são quatro: a soberania, o território, o povo e a finalidade.

Para o autor, a soberania pode ser observada de duas formas:

Como sinônimo de *independência*, e assim tem sido invocada pelos dirigentes dos Estados que desejam afirmar, sobretudo ao seu próprio povo, não serem mais submissos a qualquer potência estrangeira; ou como expressão de *poder jurídico mais alto*, significando que, dentro dos limites da jurisdição do Estado, este é que tem o poder de decisão em última instância, sobre a eficácia de qualquer norma jurídica. (DALLARI, 2011, p. 90).

Território, conforme conceito apresentado por Paulo Bonavides (2010, p. 95) é “ o espaço dentro do qual o Estado exercita seu poder de império (soberania) ”.

A concepção de povo, por sua vez, não se limita tão somente ao elemento humano que integra o território. Consoante ensinamentos de DALLARI (2011, p. 103) traduzindo o pensamento de JELLINEK, o conceito congrega um aspecto subjetivo e outro objetivo. A subjetividade se dá em razão de que não basta sejam agrupados homens e submetidos ao poder autoritário. O aspecto subjetivo deriva da relação de subordinação ao poder do Estado, em tempo que os indivíduos, ademais, relacionam-se entre si à vista da consecução de interesses comuns definidos, sendo, portanto, sujeitos de deveres e direitos, respectivamente. Acerca do aspecto objetivo, funda-se no fato de que a atividade do Estado é voltada para o povo.

Por derradeiro, a finalidade compreende o conjunto de esforços para que os indivíduos possam conquistar suas vontades particulares, ou seja, o Estado deve

propiciar o bem comum, fornecendo os elementos necessários ao desenvolvimento da pessoa humana. (DALLARI, 2011, p. 112).

Após o exame dos elementos fundamentais do Estado, passa-se a sua conceituação. DALLARI (2011, p. 122) compreende o Estado como “a *ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território*”. BONAVIDES (2010, p. 71), adotando o conceito formulado por JELLINEK, e que muito se aproxima com o anterior, define o estado como “a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando”.

2.1.2 A crise do estado brasileiro e a reforma administrativa da década de 90: desenvolvimento do Terceiro Setor no Brasil

Inicialmente, compete destacar que mais afrente será abordado com o cuidado devido o conceito por detrás da expressão Terceiro Setor. Todavia, para fins didáticos, cabe conceituar nesse momento o Terceiro Setor como o aglomerado de pessoas jurídicas de direito privado, que não tem finalidade lucrativa e natureza voluntária, que vise a proteção e a promoção de direitos fundamentais ou prestem serviços de interesse público, com o intuito de alcançar os objetivos sociais constitucionais.

As entidades do terceiro setor pressupõe, portanto, um movimento associativo de pessoas integrantes da sociedade civil, pois pessoa jurídica de direito privado e não público, e o caráter voluntário dessa reunião de indivíduos, devendo ter, por consequência, a não objetivação de lucro, já que voltadas para o atingimento de interesses sociais.

Segundo MÂNICA (2007, p.175), o grande exemplo associativo visto na modernidade é o da sociedade americana. Naquele estado, o grande protagonista vou a vontade geral e social em se unir para formar um Estado. Seu grande marco característico foi a reunião sob a forma das trezes colônias para somente após conquistar a sua independência.

Essa movimentação é também o que os teóricos do Direito do Estado chamam de federação centrípeta. Trata-se do movimento de fora para dentro, consubstanciado, na presente análise, na reunião de vontades paritárias com o fim comum de formar uma vontade geral, o Estado. O resultado desse modelo significa a criação de uma estrutura estatal voltada para a proteção dos valores sociais que compuseram o encontro de vontades das colônias reunidas. Assim, o Estado é se volta ao clamor do logro das finalidades mais essenciais e que somente a reunião dos entes em uma estrutura única poderia ter força suficiente de assegurar-los. Desse modo, o Estado ganha, por óbvio, relevância, sem, contudo, retirar poderes e autonomia dos seus federados.

No contexto brasileiro, ao oposto, o fluxo foi de dentro para fora. Fruto de uma realidade de colônia explorada, criou-se primeiro o Estado, já edificado organizacionalmente e dono de todo o poder, para somente depois haver a preocupação com seus estados membros, traduzidos na própria sociedade e da defesa dos interesses comuns. Essa movimentação, intitulada de federação centrífuga, em que se dá do centro para a extremidade, implica, por seu turno, na grande concentração do poder no Estado, visto que já preexistente, com a posterior concessão de um poder limitado aos estados membros.

Tais fatos somados a extensão territorial brasileira, com suas múltiplas culturas, diversidades e condições geográficas, climáticas e sociais, reflete numa sociedade cuja demanda por serviços públicos e sociais a ela voltados é abundante e sempre crescente, o que torna difícil para o Estado que concentra o maior atributo de poder conseguir atender de forma eficiente tais necessidades.

Ainda na perspectiva nacional, consoante registra MÂNICA (2007, p.176), até meados do século XVI era a Igreja Católica a responsável pela prestação de serviços de interesse público, e, posteriormente, dividiram espaço com entidades ligadas a outras igrejas e grupos imigrantes.

Até a metade do século XIX, já se podia encontrar movimentos que, embora sem estrutura organizacional bem definida, obravam em prol da defesa de grupos sociais em grau de inferioridade, em especial no que diz respeito ao movimento abolicionista contra o regime escravocrata.

A partir do século XX, com a profunda modificação no cenário mundial alavancada pela revolução industrial e o desenvolvimento do capitalismo, o Brasil passou por um processo de urbanização e industrialização. Diante dos novos meios de produção e exploração da mão de obra, floraram associações profissionais, de classe e sindicato, vem que em decorrência da falta de uma legislação trabalhista que amparasse essa mão de obra fez com que surgissem, por necessidade natural, esses agrupamentos de pessoas.

A ocorrência desse fenômeno de associação de pessoas do proletariado para reivindicar interesses comuns àquelas coletividades era naturalmente esperada. MARTINEZ, apresentando conclusão de SEGADAS VIANNA (2013, p. 707), sustenta que a atividade laboral “seria o fator que mais profundos laços cria entre os indivíduos”.

De regresso à conjuntura jurídico-institucional, BONAVIDES citado por MÂNICA (2007, p.176) assevera que no Brasil a Constituição de 1934 passou a adotar modelo de Estado de bem-estar social. “Ocorreu, assim, uma aproximação entre Estado e sociedade, caracterizada por um movimento de [...] absorção da Sociedade pelo Estado, isto é, a politização de toda a Sociedade”.

No governo de Getúlio Vargas, na década de 30, a criação do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, somado a criação da legislação trabalhista e previdenciária, acabaram por fazer diminuir o número de associações, tendo em vista que o escopo daquela reunião de pessoas passou a ser tutelado pelo Estado.

Resultado do modelo intervencionista de Estado, entre a década de 30 e 40, além de forte controle do setor econômico, com a criação de empresas pública, houve também a ampliação da máquina estatal para a prestação de serviços sociais, especialmente ligados à educação e saúde.

A partir do Decreto-Lei nº 20.351, de 31 de agosto de 1931, instituiu-se, conforme seu artigo primeiro, a Caixa de Subvenções, destinada a auxiliar estabelecimentos de caridade (hospitais, creches, asilos, etc.) e estabelecimentos de ensino técnico, desde que não custados pelo Estado. Os requerimentos para o recebimento das subvenções, que anteriormente eram dirigidos ao Presidente da República por força do Decreto presidencial nº 5.432, de 10 de janeiro de 1928, passaram a ser endereçados ao Ministério da Justiça. (BRASIL. Decreto-Lei nº 30.351, 1931, art. 8).

Ainda na década de 30, foi criado através o Decreto-Lei nº 525, de 1º de julho de 1938, o Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS), cuja função era regulamentar a assistência social para educação e saúde, e avaliar os pedidos de subvenções para ulterior aprovação pelo Ministério da Justiça. Instituiu-se, também, com arrimo na Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, a declaração de utilidade pública. Modalidade de reconhecimento realizado pelo governo federal às entidades de direito privado que não remunerem seus dirigentes, que sirvam aos interesses da coletividade e estejam constituídas no país. (MÂNICA, 2007, p. 178).

Em 1942, conforme Lei nº 4.830, de 1º de outubro de 1942, surgiu a Legião Brasileira de Assistência (LBA), que tinha como objetivo exatamente a prestação de serviços de assistência social, que poderia ser realizado pela própria LBA ou em conjunto com outras entidades. Ainda nesse período foram instituídos os serviços sociais autônomos, também conhecido como entidades do “Sistema S”, pessoas jurídicas de direito privado que tinham como finalidade prestar educação profissional e assistencial vinculada ao setor produtivo, sendo mantidas por contribuições e verbas orçamentárias.

Com o advento da Lei nº 1.493, de 13 de dezembro de 1951, em seu artigo 7º, o registro das instituições que visavam o fornecimento de serviços de interesse público passou a ser feito perante o Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS). A mesma lei, em seu artigo 5º e 6º, traçava de forma objetiva as entidades que poderiam gozar do benefício. Dentre seus requisitos, deveriam promover a educação e desenvolver a cultura; a assistência médico-social e a defesa da saúde; ou promover o amparo social. Além disso, não poderiam requerer o recebimento de subvenções as pessoas jurídicas de direito privado que visasse a distribuição lucro e dividendos; não tivesse caráter e finalidade filantrópica; não estivesse regulamentada ou fundada antes de 31 de dezembro do ano da elaboração da lei orçamentária; e as caixas de aposentadoria e pensão, sociedades de montepio e congêneres.

Em 1959, com a promulgação da Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública nos termos da Lei 91/35 passaram a ser isentas do recolhimento da taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões, que era uma espécie de previdência social instituída pelo Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923 (Lei Elói Chaves), um dos pilares do sistema previdenciário brasileiro, cujo objetivo inicial era

proteger os trabalhadores das empresas de estrada de ferro do país. Embora concedesse a isenção da referida taxa às entidades beneficiadas, a lei era clara no seu artigo 2º, ao estabelecer que a isenção não se estendia a parcela devida pelos seus empregados, de modo que ainda permanecia obrigatório o seu recolhimento.

Durante a década de 70, notadamente pelo crescimento significativo de organizações não-governamentais (ONGs), movimentos sociais, sindicatos, grupos de defesa do interesse de minorias e do meio ambiente, associações civis, dentre outras, observa-se um reaparecimento com maior relevância das entidades do Terceiro Setor.

MÂNICA (2007, p. 179) observa que ao final desse período, até a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ocorreu uma relevante expansão do número de entidades associativas de interesses comuns e de defesa de direitos, que não dependiam da ingerência direta do Estado. Em contrapartida, no aspecto legislativo, o Estado se manifestava de forma mais próxima dessas entidades mediante a qualificação dessas pessoas de direito privado, notadamente pela outorga de títulos e certificados que possibilitavam o gozo de benefícios pecuniários (subvenções) e isenções (contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões).

Pode-se observar que transcurso do tempo a atuação no âmbito da sociedade que era eminentemente exercida pelo Estado, ou quase exclusivamente por ele, aos poucos foi dando espaço para o exercício pela própria sociedade civil. O intervencionismo exagerado na economia e no âmbito social, fruto de um Estado de bem-estar social, acabou por burocratizar e engessar o aparelho estatal. Foi exatamente essa ineficiência que influenciou sobremaneira para o fortalecimento do Terceiro Setor. Nas palavras de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2008, p. 126):

Nós sabemos que o terceiro setor ganhou relevância a partir da ineficiência do Estado de Bem-Estar Social. Nós sabemos que o Estado de Bem-Estar Social surgiu como uma reação ao egoísmo do Estado liberal. A um determinado momento, o Estado sentiu que não poderia deixar exclusivamente ao setor privado o atendimento das necessidades básicas da população, que precisava o Estado, enfim, ganhar força para prover aquilo que era essencial para a coletividade. Mas acabou numa progressão, não ficando só nisso, e acabou se transformando num estado absolutamente intervencionista. **Ou seja, além daquelas atividades básicas da sociedade, aquelas atividades eminentemente públicas, o estado começou também a se imiscuir em outros campos da atividade social e, ao cabo de algum tempo, acabou se revelando absolutamente**

ineficiente até para atender as necessidades básicas da sociedade. Acabou se transformando num Estado paquidérmico, burocrático, ineficiente e despojado dos recursos que seriam necessários para efetivamente atender às necessidades básicas da sociedade. (grifo nosso).

Esse afastamento da atuação direta do Estado, dando espaço para as entidades da sociedade civil, colocou-o numa posição mais de regulamentação e fiscalização, em detrimento da execução e da prestação por ele dos serviços de interesse social, haja vista a sua falta de eficiência e burocratização, dando lugar para a atuação de pessoas de direito privado, mas que visando interesse da coletividade, público, detém maior capacidade de prestá-los de forma eficiente e atualizada das demandas sociais suplicadas.

Em 1998, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, inaugurou-se, sem sombra de dúvida, um marco jurídico inédito, principalmente em relação a nova postura do Estado perante à sociedade, notadamente após ultrapassar o tempo obscuro e de autoritarismo exacerbado vivido pela ditadura, estabelecendo-se na constituição um Estado de Democrático de Direito.

Assim, a *lex mater* passou a prever uma série de direitos sociais. Mais que isso, aproximou a Sociedade e Estado, de maneira que passou a permitir à sociedade civil a possibilidade de promover a conquista e o acesso a tais direitos e garantias objetivas pelo Estado, ou seja, os fins sociais fundantes do texto constitucional não dependeriam exclusivamente da atuação intervencionista do poder público.

Nesse espeque, alguns dispositivos constitucionais autorizam expressamente a o comportamento da atividade privada e da sociedade civil na consecução dos interesses e valores sociais albergados na lei maior. São exemplos, todos da Constituição, o artigo 199, que trata da assistência à saúde; o artigo 204, que versa sobre as ações na área da assistência social; o artigo 205, que estabelece a educação como dever do Estado e da família, aliado a colaboração da sociedade.

Ocorre que, entre o período anterior a promulgação da nova Carta Constitucional e até a metade da década de 90, o Estado brasileiro enfrentava grave crise do aparelhamento estatal.

O intervencionismo acentuado e a concentração de toda a atividade pública e objetivos sociais a cargo do Estado, no período anterior à Constituição de 1998, resultou na sua ineficiência, burocratização demasiada, a dificuldade na prestação dos serviços públicos e incapacidade de cumprir o seu papel de forma adequada.

Após a promulgação da lei maior, embora seu texto tenha previsto a aproximação da Sociedade ao Estado, conforme indicado, os problemas persistiam, posto que encontravam barreira para sua solução na falta de legislação que regulamentasse a forma com que a sociedade civil atuaria no conseguimento dos objetivos sociais constitucionais. É dizer, tinha-se reconhecida a sua possibilidade, no entanto faltavam procedimentos que viabilizassem o alcance do seu desiderato.

Com o objetivo de mudar o panorama da máquina estatal visando a sua desburocratização, foi elaborado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, pensado pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE), no governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso no ano de 1995. (MÂNICA, 2008, p. 45).

A ideia era basicamente esquematizar o Estado em divisões de trabalho, ou melhor, definição de perímetros de atuações aptos a refletir no melhor funcionamento da máquina pública de acordo com distribuição de funções que pudessem traduzir em resultados de eficiência e desburocratização.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 6), em sua apresentação inicial, destacava:

A crise brasileira da última década foi também uma crise do Estado. Em razão do modelo de desenvolvimento que Governos anteriores adotaram, o Estado desviou-se de suas funções básicas para ampliar sua presença no setor produtivo, o que acarretou, além da gradual deterioração dos serviços públicos, a que recorre, em particular, a parcela menos favorecida da população, o agravamento da crise fiscal e, por consequência, da inflação. Nesse sentido, a reforma do Estado passou a ser instrumento indispensável para consolidar a estabilização e assegurar o crescimento sustentado da economia. Somente assim será possível promover a correção das desigualdades sociais e regionais. Com a finalidade de colaborar com esse amplo trabalho que a sociedade e o Governo estão fazendo para mudar o Brasil, determinei a elaboração do “Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado”, que define objetivos e estabelece diretrizes para a reforma da administração pública brasileira. O grande desafio histórico que o País se dispõe a enfrentar é o de articular um novo modelo de desenvolvimento que possa trazer para o conjunto da sociedade brasileira a perspectiva de um futuro melhor. Um dos aspectos centrais desse esforço é o fortalecimento do Estado para que sejam eficazes sua ação reguladora, no quadro de uma economia de mercado, bem como os serviços básicos que presta e as políticas de cunho social que precisa implementar.

A grande intenção do plano era propor um modelo de desenvolvimento capaz de reconstruir a administração pública calcada em bases modernas e racionais, a fim de trazer uma perspectiva de um futuro melhor para a sociedade brasileira e um modelo de gestão coerente.

Em sua definição estrutural, o plano era composto por um núcleo estratégico, pelo setor de atividades exclusivas do Estado, setor de produção de bens e serviços para o mercado e setor de serviços não exclusivos do Estado.

O núcleo estratégico, composto pela cúpula dos três poderes do Estado, era responsável pela elaboração e definição das políticas públicas e procedimentos governamentais a serem seguidos. Determinavam, portanto, o direcionamento do plano. Mantem-se, aqui, portanto, o modelo de direito público.

O setor de atividades exclusivas do Estado, como o próprio nome sugere, se refere às atividades somente passíveis de execução pelo Estado, conforme as diretrizes traçadas pelo núcleo estratégico. São funções típicas de Estado tão caras que inexoravelmente inseparáveis da sua estrutura, como por exemplo as atribuições de fiscalização, seguridade social, segurança pública, tributação e arrecadação.

No setor de produção de bens e serviços para o mercado, o ideal a ser buscado é sempre o lucro, mediante a produção de bens e serviços dirigidos ao consumo. Aqui impera a preponderância de atuação do setor privado. Ainda que presente o Estado por suas agências reguladoras ou sociedade de economia mista, o traço marcante do setor é a dinâmica e a eficiência da iniciativa privada.

Por último, e que interessa ao presente trabalho, é o setor de serviços não exclusivos do Estado, não restringindo apenas à atuação deste, congregando também a presença do setor privado e das entidades do Terceiro Setor, um misto entre o público e o privado, tendo em vista que o objetivo final que se busca satisfazer é voltado ao interesse público social, todavia o aparelho para a consecução desse interesse não é estatal, devendo ser fomentado pelo Estado, mas pertencente ao particular. Seu objetivo institucional principal era:

Transferir para o setor público não-estatal estes serviços, através de um programa de “publicização”, transformando as atuais fundações públicas em organizações sociais, ou seja, em entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham autorização específica do poder legislativo para celebrar contrato de gestão com o poder executivo e assim ter direito a dotação orçamentária. (BRASIL, 1995, p. 46).

A partir desta premissa, pretendia-se transformar as fundações públicas, cuja gestão se concentrava na mão do poder público em organizações sociais, transpondo-as ao âmbito privado, podendo contratar com o poder público por meio de uma modalidade chamada de contrato de gestão. A consequência disso seria, ao menos na visão dos idealizadores do Plano Diretor, uma maior autonomia dessas entidades na execução

dos seus serviços, posto que não ficariam totalmente dependentes dos procedimentos burocráticos do setor público na tomada de decisões. Destarte, seu controle passaria ser exercido de forma mais próxima pela sociedade, através dos conselhos de administração dessas entidades, que deveria adotar mecanismos que facilitassem essa participação mais aproximada. Assim, a ideia era que se estabelecesse relação de parceria entre a entidade e o Estado. Enquanto à entidade caber-lhe-ia o desenvolvimento das finalidades sociais, ao Estado competir-lhe-ia continuar financiando a instituição, tudo isso com o fito de aumentar a eficiência e a qualidade na prestação dos serviços, conferindo melhor atenção ao cidadão e a um custo menor. (BRASIL, 1995, p. 46-47).

Assim, verifica-se que naquele momento histórico uma das preocupações do estado brasileiro era aproximar Sociedade e Estado na consecução dos objetivos constitucionais, principalmente nas áreas da saúde, educação e assistência social, atuando paralelamente em forma de parceria, retirando do Estado a competência exclusiva para a promoção de tais direitos, possibilitando à organização civil um maior e melhor controle na execução das atividades de sua interesse, sem, contudo, retirar do poder público a fiscalização e regulação dessas entidades.

Ressaltando a importância do surgimento do Terceiro Setor e a relevância da sua atuação, observa Vanice Lírio do Valle (2007, p. 54-55) ao elucidar o pensamento do sociólogo português Souza Santos sobre a matéria:

[...] fato é que a abertura de espaço no que toca aos desafios da ação pública em favor do terceiro setor tem em conta as potencialidades subjacentes ao princípio da comunidade, destacadas pelo sociólogo português: cooperação, solidariedade, participação, equidade, transparência, democracia interna. Buscasse, portanto, a consolidação de um **grau de cooperação entre Estado e sociedade que permita um melhor aproveitamento dos recursos públicos a partir da potencialização de esforços da sociedade organizada, chamada a contribuir ao desenvolvimento das atividades pública não-estatais.**

Observe-se que a convocação do Terceiro Setor ao desenvolvimento de parcerias constitui um passo adicional em relação à **idéia primeira de participação popular; um estágio mais avançado no sentido da organização da cidadania ativa.** Isso porque caracteriza as entidades do Terceiro Setor expressarem uma institucionalização dessa mesma cidadania, que por essa estruturação pode vir a exercer um papel ativo na produção do conhecimento e na democratização das informações. (Destques não presentes no original).

Nessa toada foram criadas as Leis nº 9.637, de 15 de março de 1998, nº 9.790, de março de 1999, nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que instituíram, respectivamente, as Organizações Sociais (OS), Organizações da Sociedade Civil de Interesse

Público (OSCIP) e as Organizações da Sociedade Civil (OSC), que serão doravante abordadas.

Diante das considerações tecidas até aqui, verifica-se que a relação sociedade-Estado apresenta interfaces de comunicabilidade desde seus primórdios, até porque, pelo menos sob uma perspectiva de essência lógica, o Estado deve servir à Sociedade, posto que somente existe em decorrência do encontro de vontades e necessidades que levaram à sua configuração. A interdependência sempre vai existir. O que se modifica é o grau de interdependência e o modelo de organização, que ora concentrará maior parte nos esforços a cargo do Estado, ora permitirá maior participação da sociedade.

Deveras, o ponto crucial é encontrar o equilíbrio dessa relação, de forma que a função não seja restrita ao Estado para que não se tenha a ineficiência e má prestação dos serviços públicos e de interesse social, conforme já explanado; em sentido inverso, seria arriscado atribuir toda essa tarefa apenas para as entidades sociais, sem nenhuma regulação, fiscalização e controle, deixando a atuação ao seu alvedrio, o que poderia dar azo ao cometimento de ilegalidades, fraudes e o desvirtuamento da estrutura organizacional.

Com efeito, imperiosa a existência de harmonia nos termos assinalados, por isso ressalta-se a importância da legislação com o intuito de abalizar os contornos da atuação dessas entidades e o procedimento para seu reconhecimento pelo Estado, somados as garantias e benefícios que lhe são concedidos, com o intuito de propiciar um ambiente fecundo para a efetivação dos anseios constitucionais.

2.2 CONHECENDO O TERCEIRO SETOR

Ultrapassadas as considerações históricas esposadas, cuja importância para o presente estudo se mostram de relevância fundamental, especialmente tendo em vista os acontecimentos, ideias e fracassos que culminaram na necessidade da sociedade se organizar de modo a não depender exclusivamente do Estado para a consecução das suas finalidades essenciais.

2.2.1 Conceito

Definir o conceito de algo nunca é tarefa fácil. Sua construção impõe o labor de identificar elementos que dissociem da ideia antecedente em que seu objeto foi conceituado. Todavia, não basta que exista tão somente um atributo diferenciador, sob pena de se estar diante de uma exceção, e não um conceito. Destarte, necessário encontrar a sua razão de ser que lhe separa daquele anterior e lhe torna digno de conceituação própria.

Em intento didático, acredita-se que a melhor forma de se chegar a um conceito, ou pelo menos delimitar o objeto que se pretende formular, é dizer aquilo que não é parte do âmbito de incidência do propósito que se quer conceituar.

2.2.1.1 O que não é Terceiro Setor

Inicialmente, há que se levar a registro, por consectário lógico, que a existência de um terceiro pressupõe a existência de um primeiro e segundo setor.

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “esse terceiro setor coexiste com o primeiro setor, que é o Estado, e o segundo setor, que é o mercado” (2015, p. 602).

Assim, não estão compreendidas no conceito de Terceiro Setor entidade vinculadas ao Primeiro Setor, logo, diretamente ligadas ao Estado, tratando-se de pessoa jurídica de direito público e que adota tal regime, como por exemplo os municípios, estados da federação, união.

O Segundo Setor, por sua vez, é o mercado. Nele estão congregadas todas as pessoas jurídicas de direito privado com o fim específico e almejado que é buscar o lucro. Ainda que sua atuação possa refletir na satisfação de algum interesse público ou finalidade social, esse não é seu objetivo primário. A esses sujeitos aplica-se o regime de direito privada. Como dito, repita-se, o ânimo que lhes faz mover é a obtenção de lucro e a majoração da riqueza individual.

Também não integram o Terceiro Setor as entidades da administração indireta, nela entendidas as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as

sociedades de economia mista. Embora atuem em paralelismo ao Estado, não podem ser incluídas no conceito de Terceiro Setor.

No tocante às autarquias, sua criação e extinção depende de lei específica, conforme determina o artigo 37, inciso XIX, da Constituição Federal. Seu controle e supervisão, ao menos na esfera federal, encontra-se sujeita a Presidência da República, através do ministério o qual a autarquia esteja vinculada. Ademais, por estarem submetidas ao regime de direito público, sua relação com terceiros submete-se às regras de direito administrativo. (BANDEIRA DE MELLO, 2011, p. 160-183).

Celso Antônio Bandeira de Mello (2011, p. 184), a despeito do Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu artigo 5º, inciso IV, asseverar que as fundações públicas são entidades dotadas de “[...]personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público [...]” (BRASIL, 1967), é uma impropriedade conceber as fundações públicas como pessoa de Direito Privado. Segundo o autor, tratam-se de pessoas de Direito Público, posto que sua identidade não pode partir tão somente do nome que lhe é dado. Outrossim, deve-se analisar seu regime jurídico. O que para ele, no caso das fundações públicas é de direito público. Argumenta-se que, de acordo com o artigo 37, inciso XI, da Constituição Federal, estabelece que o teto remuneratório para os ocupantes de cargos nas entidades fundacionais limita-se ao teto do serviço público, de modo que seria contraditório entender que seus integrantes se submetem ao regime público e a fundação, integrada por esses, estaria inserta ao privado.

Em rigor, **as chamadas fundações públicas são pura e simplesmente autarquias, às quais foi dada a designação correspondente à base estrutural que têm.** Aliás, foi isto que expressamente consignou o acórdão do STJ no REsp 204.822-RJ, em 26.6.2007, relatora Min. Maria Thereza de Assis Moura. É que, como se sabe, as pessoas jurídicas, sejam elas de Direito Público, sejam de Direito Privado, são classificáveis em dois tipos, no que concerne ao ‘substrato básico’ sobre que assentam: pessoas de base corporativa (corporações, associações, sociedades) e pessoas de base fundacional (fundações). Enquanto as primeiras tomam como substrato uma associação de pessoas, o substrato das segundas é, como habitualmente se diz, um patrimônio personalizado, ou, como mais corretamente dever-se-ia dizer, ‘a personificação de uma finalidade’.

[...]

Uma vez que as **fundações públicas são pessoas de Direito Público** de capacidade exclusivamente administrativa, resulta que são autarquias e que, pois, todo o regime jurídico dantes exposto, como o concernente às

entidades autárquicas, aplica-se-lhes integralmente”. (BANDEIRA DE MELLO, 2011, p. 186-187, grifo nosso).

Logo, denota-se que as fundações públicas, por sua natureza jurídica, integram o Primeiro Setor.

A respeito das empresas públicas e sociedades de economia mista, para o fim que a presente investigação se propõe, não são necessárias grandes digressões sobre a sua natureza. Fundamentalmente, impõe salientar que essas pessoas jurídicas não integram o Terceiro Setor, pois, muito embora tenham personalidade de direito privado, sua atividade é voltada para o mercado, logo, integram o Segundo Setor. Seus propósitos não constituem alcançar finalidades sociais, mas sim interesses eminentemente privados, decorrentes da sua atuação no mercado.

Antes de adentrar no conceito de Terceiro Setor, mister apresentar a crítica feita por Fernando Borges Mânica (2007, p. 166-170) acerca dessa conceituação na dogmática jurídica. Para o autor, a doutrina costuma conceituar Terceiro Setor como tudo aquilo que não faz parte do primeiro e do segundo, como se fosse um conceito residual, de modo que restaria nessa divisão tudo aquilo que não faz parte dos demais setores, ou seja a totalidade de entidades sem fins lucrativos. No entanto, como bem observa, há entidades que muito embora sem não almejem lucro (ou sua distribuição) possuem, todavia, fins coletivos privados. Logo, sua atuação não necessariamente é voltada para o alcance dos interesses sociais gizados na Carta Constitucional, mas sim fins corporativos privados. Não compõe, portanto, o Terceiro Setor.

Realizadas as razões empreendidas, interessa extrair o que se pode entender, portanto, como Terceiro Setor. Qual o seu conceito, que entidades o integram e como elas são tratadas pelo direito positivo.

2.2.1.2 O que é Terceiro Setor

Consoante já assinalado no resumo histórico o Terceiro Setor não é novidade no cenário Brasileiro, no entanto suas maiores manifestações ocorreram após década de 70 principalmente, revestindo-se de contornos mais elaborados após a década 80, em virtude da promulgação da Constituição Republicana de 1988 e o processo

de redemocratização, acrescido pela reforma administrativa, a revisão da máquina estatal e o novo papel do Estado na década de 90. (SCHOENMAKER, 2007, p. 31).

Celso Antônio Bandeira de Mello (2011, p. 225) define Terceiro Setor como “[...] entidades que não são estatais e também não são prepostas a objetivos mercantis, predispondo-se, ao menos formalmente, à realização de objetivos socialmente valiosos economicamente desinteressados”

Fernando Borges Mânica (2007, p.170-171) apresentando posicionamento de Augusto de Franco, adota abordagem extremamente interessante ao verter seu olhar ao Terceiro Setor sob duas perspectivas de dois subconjuntos. O primeira, representa as organizações complementares e suplementares que atuam em paralelo ao Estado com viés de promover o interesse público; já o segundo grupo, corresponde as organizações que visam promover a *advocacy*, por assim dizer a defesa de direitos de interesse geral e comum. No primeiro grupo, tal qual doravante será abordado, estão as entidades tratadas por Maria Sylvia Zanella Di Pietro como paraestatais (ou paralelas, ou parestatais). No segundo conjunto, conforme atenta Odete Medauar, estão as organizações não-governamentais (ONGs), surgidas principalmente a partir da década de 90 após o processo de redemocratização e a união da sociedade organizada em busca da defesa de interesses comuns. Logo, conclui-se que enquanto aquele agrupamento atua de forma ativa na promoção do interesse público, cujo correspondente são os serviços públicos prestados pelo Estado; este visa a exercer a pressão política, educacional e informativa com o intuito de defender e preservar interesses traduzidos em direitos constitucionalmente albergados.

Destarte, pode-se conceituar o Terceiro Setor como o conjunto de entidades constituídas sob a forma pessoa jurídica de direito privado, que não distribuem lucro e nem o perseguem como finalidade primeira, que não possuem como objetivo interesses privados corporativos, por isso voltadas a sociedade civil com finalidade pública, seja pela promoção de atividades de interesse público, seja através da defesa de interesses comuns constitucionalmente salvaguardados.

2.2.2 Entidades que compõe o Terceiro Setor

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2015, p. 603-604), para tratar o Terceiro Setor e das entidades que o compõe se vale do termo paraestatal ou parestatal. São, assim, entidades que atuam paralelamente ao Estado na consecução de finalidades de interesse público. Seu plano abrange as **entidades certificadas como de fins filantrópicos**, os **serviços sociais autônomos (sistema S)**, **entes de apoio**, **Organizações Sociais (Os)**, **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip)** e as **Organizações da Sociedade Civil (OSC)**. Para a autora, todas essas pessoas jurídicas encontram como ponto em comum o fato de não serem criadas pelo Estado, sendo portando pessoa jurídica de direito privado; desempenham atividade privada de interesse público, dentro do espectro de abrangência dos serviços sociais não exclusivos do Estado, de modo que sua atividade não é delegada pelo Estado; podem receber incentivo do Poder Público; podem ter vínculo jurídico com o Estado através de contratos de gestão, termos de parceria e outros congêneres que visam estabelecer vínculo jurídico entre o Poder Público e as entidades, haja vista a atuação paralela ao Estado.

Ademais dessa concepção, importa adicionar também as organizações não-governamentais (ONGs) pelos motivos já explicados anteriormente.

Por ser o foco central do presente trabalho o exame da aplicação do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal relacionado às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, não se discorrerá de forma aprofundada sobre as demais figuras jurídicas, de forma que no momento limitar-se-á apenas a uma apresentação superficial do que são, em especial a regra de direito positivo aplicável a cada uma, retomando sua abordagem em pontos específicos, acaso se faça necessário em linhas futuras, à medida que relevantes para fins comparativos e de aplicação isonômica ao objeto principal deste estudo.

Segundo abordado em linhas anteriores, os **Serviços Sociais Autônomos** não são novidade no cenário brasileiro. Sua existência remete desde a Constituição de 1946. Tratam-se de entidades de direito privado, embora instituídas por lei, sem fins lucrativos, destinadas a prestar assistência e/ou ensino a determinados grupos sociais ou categorias profissionais, institucionalizadas, com patrimônio e administração independentes do Estado, podendo adotar a forma de fundação,

sociedade civil ou associação, autorizadas a arrecadar tributo que lhe diz respeito e utilizá-los em sua manutenção e alcance das finalidades institucionais. No tocante ao tributo referido, é o que a Constituição Federal define como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas (BRASIL, 1998, art. 149). As principais e mais conhecidas entidades dessa natureza são: Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI), Decreto-lei nº 4.048/42; Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Decreto-lei nº 8.621/46; Serviço Social da Indústria (SESI), Decreto-lei 9.403/46; Serviço Social do Comércio (SESC), Decreto-lei nº 9.853/46, e mais recentemente o Serviços Nacional do Transporte (SEST) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), Lei nº 8.706/93 e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Lei nº 8.029/90.

Concernente às **entidades de apoio**, são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, juridicamente vinculadas ao Poder Público através de convênio, fundada por servidores públicos, podendo adotar a forma de fundação, associação ou cooperativa (aplica-se o código civil), com o escopo de promover, em nome próprio, o fornecimento, em caráter privado, de interesse público, ou seja, serviços sociais não exclusivos do Estado. (DI PIETRO, 2015, p. 612).

Sobre as **entidades certificadas como beneficentes de assistência social** (anteriormente denominadas de fins filantrópicos), para o momento convém cuidar da legislação aplicável e no que consistem, tendo em vista que serão abordadas com mais cautela mais à frente, haja vista a sua implicação na investigação ora proposta.

Consoante já citado alhures, uma das primeiras leis que regulou no direito positivo a possibilidade de a sociedade civil atuar visando o interesse público comum foi a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, regulamentada décadas depois pelo Decreto Federal nº 50.517, de 02 de maio de 1961, que tratava da declaração da entidade como de utilidade pública federal, seu procedimento e obtenção da qualificação, exigências formais, obrigações legais, entre outras disposições. Não se tratava de uma figura jurídica própria, mas sim do reconhecimento às associações ou fundação já constituídas como sendo de utilidade pública (BRASIL, 1967, art. 1º). Seu reconhecimento trazia à entidade uma série de benefícios. Ademais de diferenciá-la das demais que não possuíam, dando-lhe aparência de maior seriedade e respeito,

detinham privilégios outros, como possibilidade de receber subvenções (BRASIL. Lei nº 1.493, 1951) e isenções fiscais (BRASIL. Lei nº 3.577, 1959). Além disso, o reconhecimento da entidade como de utilidade pública federal era um dos requisitos para a posterior certificação como entidade beneficente de assistência social, o que lhe garantia benefícios ainda mais amplos. Atualmente já não é possível pessoas jurídicas de direito privado obterem a declaração de utilidade pública federal, tendo em vista que a legislação retroreferida foi revogada, respectivamente, pelas recentes Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015 e Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016.

Passando a análise às **pessoas jurídicas de direito privado certificadas de como beneficentes de assistência social**, Maria das Graças Bigal Barboza da Silva e Ana Maria Viegas da Silva (2008, p. 52) introduzem o tema asseverando que:

O sistema de Seguridade Social, mencionado na Constituição Federal de 1998, nos artigos 194 e 204, constitui um conjunto integrado de ações desenvolvidas pelos poderes públicos e pela sociedade, destinadas à constituição e à efetivação de direitos relativos à saúde, assistência social e previdência.

Com efeito, verifica-se a Constituição Cidadã teve a preocupação em não deixar a cargo exclusivamente do Estado o dever em promover o bem-estar social e a promoção dos serviços públicos, estabelecendo de forma expressa em seu texto a participação da sociedade civil organizada na consecução de tais direitos (BRASIL. 1998, art. 194, 197, 199, parágrafo 1º, 204, inciso II).

Até 30 de novembro de 2009, o regramento a ser observado à obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) estava disposto na Lei nº 8.742/93 (LOAS) e regulamentado nos decretos federais nº 2.536/98, nº 3.504/00 e nº 4.499/02. O artigo 3º do Decreto nº 2.536/98 exigia o cumprimento de uma série de requisitos para que a entidade pudesse ser certificada e usufruir dos benefícios pertinentes, dentre eles: estar inscrita no Conselho Municipal ou Estadual de Assistência Social de sua sede e registrada no Conselho Nacional de Assistência Social (BRASIL, 1998, art. 3º, inciso II e III); constituída e em funcionamento no país por ao menos três anos antes da solicitação (BRASIL, 1998, inciso I); ser declarada de Utilidade Pública Federal (BRASIL, 1998, inciso XI); não distribuir lucros, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto (BRASIL, 1998, inciso VII); não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente 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 (BRASIL, 1998, VIII); dentre outros.

Atualmente, a legislação aplicável a matéria é a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que além de dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regular os procedimentos de isenção das contribuições destinadas à seguridade social, alterou dispositivos da Lei nº 8.742/93 (LOAS) e revogou as normas anteriores, cuja análise do aspecto formal e material deste novel arcabouço jurídico será explorado em momento oportuno.

Acerca do segundo subconjunto de entidades que integram o Terceiro Setor, as **Organizações Não-Governamentais (ONGs)** não atuam não diretamente na promoção do interesse público alusivo aos serviços públicos não exclusivos do Estado, mas exercem papel político na a defesa da cidadania, democracia e direitos de interesse comum, constitucionalmente assegurados. Não são certificadas como beneficentes de assistência social (embora possam requerê-la cumpridos os requisitos legais), nem são Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), Organização Civil (Os) ou Organização da Sociedade Civil (OSC). São instituídas sob a forma de associações ou fundações.

Quando concebidas como associações, tratam-se, na forma conceituada por Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2010, p. 253-254):

As associações são entidades de direito privado, formadas pela união de indivíduos com o propósito de realizarem fins não econômico.

O Novo Código Civil, em seu art. 53, expressamente dispõe que:

'Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos'.

O traço peculiar às associações civis, portanto, é justamente a sua finalidade não econômica – podendo ser educacional, lúdica, profissional religiosa etc. Resulta, conforme se anotou, da união de pessoas, geralmente em grande número (os associados), e na forma estabelecida em seu ato constitutivo, denominado estatuto.

No que diz respeito às fundações, ao oposto das associações, em que ocorre, como seu próprio nome diz, a formação de uma pessoa jurídica de direito privado a partir da associação de indivíduos, o que há é a afetação de um patrimônio voltado a atender o fim especificado pelo seu instituidor, adotando a forma de criação através de escritura pública ou testamento, conforme determina o art. 62 do Código Civil (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2010, p. 263).

Por atuar na fiscalização e na defesa dos ideais constitucionais comuns em geral, embora as organizações não-governamentais constituídas sob a forma de associações e fundações não detenham tantos privilégios como as demais entidades que integram o grupo do Terceiro Setor na promoção do interesse público, o ordenamento jurídico pátrio reconhecesse ainda assim a sua importância, tendo em vista a relevância da sua atividade para o Estado Democrático, o bem-estar social e a diminuição das injustiças sociais. Por exemplo, tal qual se depreende do artigo 5º, inciso V da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, desde que cumpram os requisitos legais, essas pessoas jurídicas são legitimadas para propor ação civil pública que visem a reparação de danos causados ao meio ambiente (art. 1º, inciso I); ao consumidor (art. 1º, inciso II); a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (art. 1º, inciso III); qualquer outro direito difuso ou coletivo (art. 1º, inciso IV); por infração da ordem econômica (art. 1º, inciso V); à ordem urbanística (art. 1º, inciso VI); à honra e à dignidade de grupos sociais, étnicos (art. 1º, inciso VII); e ao patrimônio público e social (art. 1º, inciso VIII).

Pode-se afirmar, à exceção dos Serviços Sociais Autônomos e das Organizações Sociais, todas as demais entidades do Terceiro Setor são no seu nascedouro constituídas sob a forma de associação, cooperativa ou fundação, o que vai alterar caso a caso é a qualificação, ou seja o título, que lhe é outorgada, impõe-lhe a observância de aspectos legais específicos com o fito receber benefícios ainda mais amplos na realização de suas finalidades institucionais. Assim, é a certificação ou a qualificação posteriormente concedida que irá lhe dar contornos mais rebuscados, consequência da exigência de maior controle pelo Estado sobre as mesmas, tendo em vista contrapartida dos benefícios que lhes é concedido, não alterando, portanto, na essência, a sua natureza jurídica. Lato *sensu*, é possível afirmar que todas as entidades do Terceiro Setor são organizações não-governamentais.

Nessa toada, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2015, p. 618) qualifica as Organizações Sociais (OS) como:

[...] é a qualificação jurídica dada a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituída por iniciativa de particulares, e que recebe delegação do Poder Público, mediante contrato de gestão, para desempenhar serviço público de natureza social. Nenhuma entidade nasce com o nome de organização social; a entidade é criada como associação ou fundação e, habilitando-se perante o Poder Público, recebe a qualificação; trata-se de um título jurídico outorgado e cancelado pelo Poder Público.

A outorga da qualificação da entidade como Organização Social, seu procedimento, exigências legais e demais regras a serem observadas estão previstas na Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. As entidades qualificadas sob esse título possuem como marco característico a possibilidade de firmar contrato de gestão com o Poder Público (BRASIL. Lei 9.637, 1998, art. 5º). No contrato de gestão, conforme artigos 12, 13 e 14 da lei em referência, é facultado ao Poder Público, com o objetivo de fomentar as atividades sociais da organização, destiná-las recursos orçamentários, a utilização de bens necessários ao cumprimento do contrato de gestão, a cessão especial de servidores públicos e dispensa de licitação em contrato de prestação de serviços com a Administração.

Não obstante, embora as Organizações Sociais busquem promover o interesse público através do fomento do Estado por meio do contrato de gestão, a crítica que se faz reside no fato de que o artigo 20 da Lei 9.637/98 prevê a absorção de atividades desenvolvidas por entidade ou órgãos públicos da União. Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, seria uma forma de privatização dos serviços públicos anteriormente prestados pelo Estado. Para a autora (2015, p. 621):

Mesmo que se considere que a atividade absorvida pela organização deixa de ser serviço público e passa a ser prestada como atividade privada (o que se diz só para argumentar), uma vez feita a absorção, resultam as seguintes consequências: o órgão ou entidade estatal será extinto (sem que se diga na lei qual a solução para a hipótese de rescisão do contrato de gestão, de modo a garantir prestação sem solução de continuidade); e suas instalações, abrangendo bens móveis e imóveis, serão cedidas à organização social.

Ademais disso, a lei das organizações sociais foi atacada por parte da doutrina pátria em razão de não trazer nas suas disposições critérios claros e específicos no tocante a outorga da qualificação, posto que partia de uma escolha discricionária do Poder Público. Igualmente, criticava-se a falta de exigência de licitação para a celebração do contrato de gestão e a falta de limites salariais pagos com recursos públicos aos empregados dessas entidades. Embora sejam entidades de direito privado sem fins lucrativos, as parcerias firmadas com a Administração Pública acabavam por lhe transportar aspectos jurídicos de regime público, de modo que os princípios norteadores da administração pública deveriam ser observados. A falta de um regramento objetivo nesse aspecto poderia se tornar uma válvula de escape para o cometimento de ilegalidades, o que fugia totalmente da razão de ser que motivou a sua criação. (MÂNICA, 2007, p. 185).

No tocante as **Organizações das Sociedade Civil (OSC)**, disciplinadas pela Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 (com redação alterada pela Lei nº 13.204/2015), não se trata propriamente de uma qualificação. Em verdade, essa legislação surgiu com o viés de disciplinar com mais rigor as relações jurídicas entre o Estado e as entidades do Terceiro Setor, chamadas de Organização da Sociedade Civil. Essa lei, também chamada de Marco Regulatório do Terceiro Setor, desponta, assim, como trazer ao ordenamento jurídico um complexo de dispositivos a servir de como regra geral no tocante as parcerias firmadas entre as entidades da sociedade civil e o Poder Público, trazendo - ou pelo menos tentando trazer - a essas parcerias maior segurança jurídica, moralidade, publicidade e legalidade.

Realizada a apresentação do que é o Terceiro Setor, as entidades que o compõe e uma breve análise dessas figuras jurídicas, passa-se ao estudo das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips).

2.3 ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO (OSCIP)

A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) surgiu no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, tendo sido regulamentada pelo Decreto 3.100, de 30 de junho de 1999, ainda na época do governo do presidente Fernando Henrique Cardoso.

Com o fortalecimento do Terceiro Setor e o reconhecimento de sua relevância para o modelo de Estado proposto a partir da Reforma Administrativa iniciado na década de 90, essa legislação despontou com o propósito de trazer critérios diretos e transparentes, porém ao mesmo tempo sem burocratizar seu procedimento, à vista de estabelecer as entidades sociais que efetivamente detém caráter público, fraqueando à Administração Pública a possibilidade de oferecer-lhes apoio estatal sem, no entanto, incorrer nos equívocos incorporados no ano anterior na Lei nº9.637/98 (lei das OSs), mormente a confusão entre o regime de direito público e privado e a *privatização* dos serviços públicos. (MÂNICA, 2007, p. 187).

Como dito, a Lei das Oscips incorporou no seu texto normas objetivas e mais alinhadas aos princípios norteadores da administração pública, o que não ocorria no caso das Organizações Sociais. Como observa Celso Antônio Bandeira de Mello

(2011, 242-243): *a)* a forma de escolha da entidade a ser qualificada não é discricionária, mas vinculada e aberta a qualquer entidade que preencha os requisitos legais; *b)* não prevê a cessão de servidores públicos, de modo que lhe prestam serviços indivíduos empregados e/ou voluntários; *c)* a forma de contratação com o Poder Público se dá através de um *termo de parceria*, devendo especificar as metas e os prazos a cumprir, obrigando-se a elaboração de relatório das atividades prestadas ao final; *d)* não há obrigatoriedade à participação de integrantes da Administração Pública nos quadros diretivos da entidade, permite-se que sua gestão seja feita inteiramente por intermédio de indivíduos da sociedade civil; *e)* seus objetivos e finalidades sociais são mais amplos do que nas demais figuras do terceiro setor, o que reflete na contemplação de maiores direitos constitucionalmente assegurados.

Diante da novel legislação, em razão de ter corrigido falhas e preenchido lacunas de legislações anteriores, além trazer consigo um grau elevado de modernidade no seu texto, alinhando-se com maior força aos princípios do direito administrativo, permitindo ao mesmo tempo o acesso à qualificação de forma mais ampla pela sociedade civil, visto que desprendida de critérios subjetivos, buscou alcançar verdadeiramente toda a sorte de entidades e atividade de caráter público. Por essas razões, muito embora não verse acerca do Terceiro Setor de forma geral, mas em relação às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ficou conhecida como a Lei do Terceiro Setor (MANICA, 2007, p.185-186), visto que refletia axiologicamente a essência do chamamento da Sociedade Civil para atuar ao lado do Estado no atingimento do interesse público.

Assim como as Organizações Sociais, a expressão Organização das Sociedade Civil de Interesse Público alude a uma qualificação jurídica. Para sua outorga, faz-se necessário seja entidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, esteja em funcionamento regular há no mínimo 3 anos, e que seus objetivos sociais e normas estatutárias se alinhem aos requisitos instituídos na Lei nº 9.790/99 (BRASIL, 1999, art. 1º).

Segundo já explanado, por pretender buscar abarcar um rol maior de entidades e atividades de caráter público, a Lei nº 9.790/99 ampliou o quadro de finalidades reputadas de interesse social, diferentemente do que ocorre com a Lei nº 12.101/09, que trata do *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social*, em que

exige necessariamente que a entidade seja voltada para a promoção da saúde, educação ou assistência social (BRASIL, 2009, art. 1º), essas atividades (ou áreas fins), conforme art. 3º da Lei das Oscips, são:

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

XIII - estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte. (Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014) (Vigência)

Ademais desses requisitos, a lei apresentar expressamente em seu artigo 2º rol exaustivo de entidades **não podem ser qualificadas como Oscip**, ainda que atendam os pressupostos legais. São exemplos: as sociedades comerciais; os sindicatos, associações de classe ou de representação de categoria profissional; organizações partidárias e assemelhadas; organizações sociais; cooperativas; instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras; entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios etc.

Anotado que entidades podem requerer a qualificação de Oscip, quais a lei veda expressamente e quais atividades devem compor seus objetivos sociais, o artigo 4º da Lei 9.799/99 determina ainda sejam cumpridos outros requisitos, de aspecto formal e estrutural da entidade, com o fito de revestir essas organizações de maior transparência, legalidade e possibilitar uma melhor fiscalização pelo Poder Público.

Dentre essas exigências, que devem ser redigidas em seus estatutos (art. 4, *caput*) tem-se como obrigatórias, por exemplo: a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência (art. 4, I); constituição de um conselho fiscal ou órgão equivalente, como poderes para opinar e emitir parecer sobre relatórios de desempenho financeiros e contábil e as operações patrimoniais (art. 4, III); a previsão de que em caso de dissolução da entidade ou perda da qualificação de Oscip seu patrimônio líquido, na primeira hipótese, e o patrimônio adquirido com recursos públicos, na segunda hipótese, serão transferidos a outra pessoa jurídica qualificada, preferencialmente com o mesmo objeto social (art.4, incisos IV e V); prestar contas, devendo observar as Normas Brasileiras de Contabilidade e seus princípios fundamentais; comprovar os recolhimentos relativos ao INSS e FGTS; realizar auditoria quando a execução da sua atividade advier de recursos públicos (art. 4, inciso VI, alíneas *a*, *b* e *c*).

Com efeito, as exigências se fazem pertinentes e necessárias ao controle dessas entidades. Inobstante a intenção da lei seja alcançar de forma ampla as organizações de caráter público e permitir a execução de atividades de interesse público, sua atuação não pode se dar de maneira desenfreada e em atropelos aos princípios constitucionais e do direito administrativo, sob pena de servir como instrumento de deturpação da essência da lei e servir para o cometimento de ilegalidades e infrações.

Cumpridos todos os requisitos legais, a entidade pode se habilitar a qualificação de Oscip, através de requerimento escrito formulado ao Ministério da Justiça (BRASIL. Lei nº 9.790, 1999, art. 5º e Decreto nº 3.100, 1999, art. 1º), que deverá analisar o pedido e, na hipótese de atendidos os pressupostos, deferi-lo e outorgar o Certificado de Oscip. Tal qual já asseverado, não há campo para a discricionariedade da Administração no deferimento do pedido, sendo, portanto, sua decisão vinculada à obediência das das condições autorizadoras definidas na lei.

Por derradeiro, pelo menos no tocante aos contornos estruturais e jurídicos das Oscips pertinentes ao presente estudo, impõe destacar que, tendo em vista a relevância desse aspecto legal que será enfrentado em linhas futuras, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público não podem cumular *ad eternum* duas qualificações, ou certificações, outorgadas pelo poder público. De acordo com a lei, a entidade poderá deter mais de uma qualificação (ou certificação)

durante cinco anos, sendo obrigada, ao final do quinquênio, optar por uma ou outra, sob pena de perda automática da qualificação de Oscip. Esse prazo inicialmente era de dois anos, tendo sido ampliado para cinco através da Medida Provisória nº 2.123-29, de 23 de fevereiro de 2001. (BRASIL. Lei nº 9.790, 1999, art. 18).

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Neste capítulo estudar-se-á as limitações constitucionais ao poder de tributar, abordando a concepção jurídica de princípio e imunidade.

Haja vista o foco central da investigação proposta, proceder-se-á de forma mais detida o exame da imunidade, diferenciando das isenções e verificando os contornos dados pelo legislador originário, voltando as atenções, principalmente, as imunidade relacionada às instituições de educação e de assistência social definida no artigo 150, VI, c e § 4º, da Constituição Federal, notadamente por sua pertinência no tocante às Oscips, para, em seguida, explorar a norma contida no artigo 195, §7º, também da Carta Constitucional, com o intuito de concluir se a mesma aplica-se ou não às entidades em questão.

3.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Cediço no Brasil que, por força constitucional, somente tem aptidão para criar tributos, através de lei, as pessoas políticas, leia-se União, Estados, Distrito Federal e Municípios, tal qual definidos no Texto Maior. A produção *in asbtrato* do dever de pagar certo tributo deve atender, ademais, aos elementos essenciais da norma jurídica tributária, ou seja, deve trazer consigo a sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, passivo, sua base de cálculo e alíquota. À essa aptidão denomina-se *competência tributária*. (CARRAZA, 2015, p. 953).

Roque Carraza (2015, p. 591-592), acertadamente, chama atenção para o equívoco da expressão *poder tributário*, visto sua carga semântica de incontestabilidade e autoritarismo, melhor se adequando o termo *competência tributária*, que reflete seu

exercício de forma regrada e disciplinada pelo direito. Com efeito, falar em *poder* se refere à manifestação do Estado em tributar seus cidadãos; o que não significa esse mesmo poder foi estendido aos entes políticos. Deveras, trata-se de atribuição de competência para instituí-los dentro das possibilidades autorizadas e na forma determinada pela Constituição. Destarte, não sendo, portanto, um poder absoluto, encontra, por conseqüente lógico, limitações no âmbito do exercício de sua competência.

Como visto, os entes públicos não só podem como devem valer-se da competência tributária que lhe fora atribuída, devendo instituir os tributos que lhes diz respeito, haja vista que o dever de pagar tributo é inerente à própria concepção de vida em sociedade, e o reflexo que sobre ela exerce a tributação. Sobre as duas funções da tributação, asseveram Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 101):

A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a *repartição entre o público e o privado*. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a *distribuição*.

No entanto, o exercício da competência está adstrito aos limites constitucionalmente estabelecidos, sob pena da sua não observância macular o tributo instituído, implicando na sua inconstitucionalidade.

Na lição de Hugo de Brito Machado (2015, p. 278), “toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites”.

A Seção II, do Capítulo I, do Título IV, da Constituição Federal, versa expressamente, nos seus artigos 150 a 152, acerca das limitações ao poder de tributar. Embora tenha-se dedicado uma Seção específica para tratar do assunto, as disposições ali contidas não são exaustivas, de forma que existem outras limitações ao poder tributante do Estado, sejam elas implícitas, seja porque topograficamente o legislador constituinte não as reuniu em sua totalidade nos referidos dispositivos.

Ademais, não se pode olvidar a lição de Regina Helena Costa (2014, p. 72), ao deduzir que a repartição de competências tributárias levada a efeito pelo constituinte originário entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mormente estabelecer

competência, privativamente, para instituir tributos a uns em exclusão de outros, representa, por si só, limitação dos demais à aptidão de instituir tributo cuja competência foi delega em exclusivo a ente político diverso. Assim, é inconcebível, por exemplo, que determinado município queria instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), de modo que será igualmente absurdo cogitar estado da federação instituído imposto predial e territorial urbano (IPTU).

Dentro dessas limitações encontram-se princípios e imunidades. Embora ambos tenham por escopo limitar a competência tributária do Estado, são institutos jurídicos distintos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, apresentando construção realizada por Misabel Derzi (2015, p. 134-135), anota que, por vezes, a efetivação de uma imunidade expressa decorre de um princípio fundamental. Como exemplo, cita a imunidade recíproca, tendo em vista a ilogicidade que seria os entes políticos tributarem uns aos outros, ou seja, o Estado tributar a si próprio. Proposição inversa, no entanto, não é verdadeira, pois, nem todo princípio implicará necessariamente na efetivação de uma imunidade expressa. Pode-se dizer, assim, sempre onde houver uma imunidade haverá realização de um princípio, o contrário não. Ao final, arremata o autor: “de notar, pois, que a expressão *limitações ao poder de tributar* alberga princípios e imunidades”.

3.1.1 Princípios tributários

Na acepção da por Robert Alexy (2011, p. 90), princípios são *mandamentos de otimização* que “ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015, p. 162), os princípios (de forma geral) traduzem “[...] garantias de direitos fundamentais, notadamente *capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade*, além de valores *republicanos, federalista e solidaristas*”. No tocante aos princípios tributários e as imunidades, como não poderia ser diferente, o autor os eleva ao patamar de cláusulas pétreas constitucionais, portanto, insuprimíveis e invioláveis, tal qual determinado no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

Hugo de Brito Machado (2009, p.26-27), anunciando um conceito de *direitos fundamentais do contribuinte*, vai além, ressaltando a posição de titularidade do contribuinte como sujeito de direitos fundamentais, notadamente na relação entre o Estado e o cidadão. Ainda que seja verdadeiro afirmar ser provável que nem todo indivíduo figurará como sujeito passivo de eventual relação tributária, sua qualidade de contribuinte se mantém, não podendo ser-lhe retirada sua qualidade sob esse argumento, haja vista que ainda assim suportará o ônus do tributo, como é o caso dos tributos indiretos. O mestre ainda destaca que as grandes conquistas na luta pelo controle do arbítrio estatal decorreram através de embates tributários, historicamente imbricado à evolução política da sociedade.

Acerca dos impactos que a voracidade *jus tributandi* exerce na vida do cidadão, e contribuinte, e a observância das garantias fundamentais, o autor que ora subscreve assim já se manifestou em trabalho anterior:

Não há dúvidas de que o direito penal e o direito tributário são os ramos do direito nos quais resta patente o poder do Estado face aos particulares. O primeiro retira a liberdade, enquanto o segundo limita a propriedade e exige o pagamento em pecúnia. É precisamente por esta característica de ingerência na vida do cidadão que, para que a balança não desequilibre ao ponto de resultar em um Estado absoluto e opressor, o porquê de tais garantias, verdadeiros princípios norteadores do sistema, mormente o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa devem estar sempre presentes na atuação da Administração. (PERGENTINO, 2015, p. 82).

No tocante o papel que os princípios exercem sobre o ordenamento jurídico, Regina Helena Costa (2014, p. 73) assevera que são “fundante de um sistema”, carregadas de “forte conteúdo axiológico”, ou seja, trazem alto grau valorativo, servindo de albergue às garantias fundamentais acima referenciadas; e pelo “alto grau de generalidade e abstração”, o que representa a amplitude da extensão de seus efeitos. Seu papel será o de “orientar a interpretação e a aplicação de outras normas”.

Por estarem os princípios em rota de colisão, permeiam o sistema jurídico e se aplicam em todas as situações. O que poderá haver é a gradação de sua aplicação conforme o caso concreto, exigindo-se um exercício de proporcionalidade e ponderação de acordo com as circunstâncias reclamadas; no entanto, o mesmo não ocorre com as regras, hipótese em que o enfretamento de uma com a outra implicará, inarredavelmente, na exclusão de uma delas do ordenamento.

Para fins de mencioná-las, os princípios tributários expressamente antevistos no artigo 150 da Lei Maior, são: princípio da legalidade (art. 150, I); princípio da isonomia tributária (art. 150, II); princípio da irretroatividade (art. 150, III, a); princípio da anterioridade, ou da não surpresa, seja pelo proibitivo anual, seja pela observância da noventena (art. 150, III, b e c); princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV); princípio do livre trânsito de pessoas ou bens, vedada a criação de limitação interestaduais ou municipais (art. 150, V).

Embora não insertos no artigo supra, tem-se ainda os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade dos impostos (Constituição Federal, art. 145, § 1º); princípio da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (Constituição Federal, art. 153, § 2º); princípio da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (Constituição Federal, arts. 153, § 4º, I, e 156, § 1º); e o princípio da não cumulatividade (Constituição Federal, art. 153, § 3º, II, e 155, II)

Em esforço didático, poder-se dizer tais princípios conjugados constituem verdadeiro manual de exercício de competência pelo ente tributante. É dizer, por serem dotados de abstração, generalidade e carga axiológica, como já anotado, são norteadores da do processo de criação do tributo. Mais que um norte, devem ser ponto de chegada. Notadamente por limitar o processo inventivo do tributo, indigitados princípios não podem ser transgredidas, sob pena do ente político incorrer em excesso. À vista da inexistência de poder absoluto, o excesso perpetrado conduzirá inequivocamente à declaração da inconstitucionalidade do tributo.

Logo, os princípios tributários obstam o *jus tributandi* do Estado na medida em que devem ser homenageados, inevitavelmente, em toda a manifestação da competência tributária.

3.1.2 Imunidade tributária

De sorte oposta aos princípios, que orbitam ininterruptamente no ordenamento jurídico, aplicando-se incontinentemente em todos os aspectos do sistema, seja para cuidar do processo inventivo de criação do tributo, seja para orientar a interpretação e a aplicação de outras normas, o mesmo não ocorre no caso das imunidades. Estas

são dotadas especificidade e concretude, aplicando-se a situações já determinadas, posto que já valoradas anteriormente, momento em que se apercebe a incidência da carga axiológica conduzida pelo princípio aplicável à espécie. (COSTA, 2014, p. 73).

3.1.2.1 Histórico das imunidades tributárias no Brasil

As imunidades tributárias não são algo novo no ordenamento jurídico pátrio, nem mesmo fato originário do estado moderno. Com efeito, consoante visto no capítulo 2, notadamente acerca do Estado Medieval, observou-se que desde aquele tempo já existia isenção a tributos relacionados às terras concedidas pelo senhor feudal ao vassalo que a iria explorar, através de um instituto chamado de benefício.

No âmbito nacional, desde a Constituição do Brasil Império, de 1824, é possível verificar o fenômeno da imunidade tributária não sob essa alcunha, mas com o mesmo efeito prático das verificadas hodiernamente na Constituição atual, ou seja, o não pagamento de tributo ao Estado por aqueles que a norma outorgou a imunidade.

Segundo Regina Helena Costa (2015, p. 34) ensina que o art. 179, da **Constituição de 1824**, em seu inciso XV, determinava que todos de deveriam contribuir para as Despesas do estado de acordo com a proporção de seus haveres, o que consagrava, em seu nascedouro, os princípios da isonomia e capacidade contributiva. O mesmo artigo, em seu inciso XVI, estatuiu a abolição de todos os *privilégios que não fossem essenciais*, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública. Para a autora, o fato de abolir somente os privilégios não essenciais, mantendo-se os *essenciais*, residiria aqui a concepção embrionária de imunidade tributária no Brasil. De igual modo, os incisos XXXI e XXXII do referido dispositivo asseguravam ainda o não pagamento de determinadas taxas, relacionadas a garantia de socorros públicos e de instrução primária gratuitos aos cidadãos.

Na **Constituição de 1891**, encontrava-se previsão determinando como *isenta* de impostos a produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar, conforme artigo 9, 2º, § 2º. No artigo 11, 1º e 2º, a norma vedava aos Estados e à União, respectivamente, criar impostos pelo trânsito no território de um Estado, ou na

passagem de um ao outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, bem como sobre os veículos que o transportavam; do mesmo modo, estabelecia impedimento ao Estado a subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. Tais norma encontram correspondente no ordenamento atual no artigo 150, V (livre tráfego de bens ou pessoas) e VI, *b* (vedação a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto). Por derradeiro, o artigo 10 já albergava a concepção de imunidade recíproca, tendo em vista que proibia os Estados tributarem bens, rendas federais ou serviços da União, e vice-versa.

Sob a égide da **Constituição de 1934**, repetiu-se a vedação relativa aos cultos (art. 17, II); vedou a tributação dos combustíveis produzidos no País para motores de explosão (art. 17, VIII); repetiu a imunidade recíproca dos entes políticos, porém inovando ao inserir os Municípios (COSTA, 2015 34-35), tendo em vista que a Carta anterior não os considerava em virtude do modelo de Estado que era adotado (art. 17, X); novamente, proibiu cobrar impostos interestaduais e intermunicipais de viação ou de transporte, ou qualquer outro tributo que implicasse no embaraço à livre circulação de bens ou pessoas e seus veículos (art. 17, IX); ainda, era proibido à União decretar impostos sobre a renda cedular de imóveis (art. 6, I, c); finalmente, no Capítulo II, em que tratava *dos direitos e das garantias individuais*, havia disposição expressa no sentido vedar a imposição de impostos que gravasse diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor (art. 113, item 36).

No tocante a **Constituição de 1937**, Regina Helena Costa (2015, p. 35) aponta que esta foi a que menos cuidou das imunidades, de sorte que previa tão somente a proibição ao embaraço aos cultos (art. 32, *b*) e, somente posteriormente com o advento da Emenda Constitucional 9, de 1945, passou a dispor sobre a imunidade recíproca (art. 32, *c*).

A **Carta de 1946**, por sua vez, voltou a ampliar as hipóteses exonerativas, desprezadas pelo Texto Fundamental anterior. Logo no seu artigo 15, § 1º, *isentava* do imposto de consumo os artigos classificados pela lei como minimamente indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico de pessoas com capacidade econômica restrita. Repetiu a imunidade recíproca dos entes político (art. 31, V, *a*) e também a religiosa destinada aos cultos, passando a abarcar também os partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (art. 31, V, *b*). Também vedada aos entes políticos instituir imposto sobre o papel

destinado à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, c). Originariamente, assim como ocorreu na Constituição de 1934, o art. 203 do Texto de 1946 não autorizava a imposição de imposto que gravasse diretamente os direitos de autor e a remuneração de jornalistas e professores, todavia, com o advento da Emenda Constitucional 9, de 1964, seu âmbito de incidência foi reduzido, excluindo-se os impostos gerais da imunidade. Através da Emenda Constitucional 10, de 1964, conferiu-se imunidade aos proprietários de terras desapropriadas no tocante aos impostos federais, estaduais e municipais que incidiam na transferência. (art. 147, § 6º). (COSTA, 2015, p. 35).

Com o advento da Emenda Constitucional 18, de 1965, promoveu-se profunda reforma no sistema tributário, ao passo que as imunidades genéricas passaram a ser identificadas de forma semelhante a que se tem hodiernamente, tendo estendido, ainda, a imunidade recíproca também para as autarquias (art. 2º, *a a d*, e §§ 1º e 2º e art. 105). (COSTA, 2015, p. 36).

A **Constituição de 1967**, por outro lado, não promoveu grandes alterações, mantendo as imunidades da Carta Federal anterior. No entanto, inovou ao estabelecer a imunidade do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas (art. 22, § 1º) e a imunidade sobre a transmissão de Bens Imóveis de direitos reais (art. 24, I). Alterações mais profundas resultaram da Emenda Constitucional 1, de 1969, que trouxe uma quantidade expressiva de imunidades para situações específicas.

Diante desse percurso histórico, fica visível aos olhos que as imunidades estabelecidas na Constituição Cidadã de 1998 não são mera invenção do constituinte originário. Deveras, representa processo evolutivo que acompanha o indivíduo em sua vida em sociedade e em suas relações com o Estado, especialmente quando este eleger os casos que revestidos de importância fundamental para sociedade, não lhes tributando.

Nesta inteligência, assevera Regina Helena Costa (2015, p. 37):

ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou-se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade –, positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou às vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação.

Após essa breve trilha histórica, é hora de passar a análise ao conceito daquilo que se entende por imunidade tributária e como a doutrina a compreende.

3.1.2.2 Teorias sobre a imunidade tributária e seu conceito

Aliomar Baleeiro (2013, p. 114-119), precursor do estudo das imunidades, concebidas como limitações constitucionais ao poder de tributar. Ao lado das imunidades, também com o desiderato de limitar o poder de tributar do Estado, coloca os princípios constitucionais, especialmente os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade e da vedação do confisco. Ambos atuariam com o propósito de fazer frente à sana arrecadatória do estatal.

Ocorre que, com todas as vênias ao ínclito professor, conceituar as imunidades, por si só, como *limitações ao poder de tributar*, não representa propriamente sua natureza sob todas as suas nuances. Trata-se de conceituação que comporta tanto imunidades como princípios, logo, à mingua de um conceito suficiente de definir a norma imunitória em todos os seus contornos. Inquestionável que o efeito de ambos institutos é o mesmo, todavia estes se distinguem, de modo que devem ser singularizados a partir de seu conteúdo. (COSTA, 2015, p. 41-42).

Há uma segunda teoria que compreende as imunidades como *princípio constitucional*. (COSTA, 2015, p. 43). Todavia, conforme já abordado no *item 3.1.1* deste trabalho, embora os princípios e as imunidades sirvam como freio ao *jus tributandi* do Estado, essas duas figuras jurídicas não se confundem. Tal qual asseverado, os princípios são dotados de alto grau de generalidade e abstração, enquanto as imunidades são pré valoradas para serem aplicadas em situações específicas no caso concreto. Ademais desses aspectos, suas funções se revelam diversas. Os princípios, por serem verdadeiros mandamentos de otimização e, seu papel, servir de orientação e aplicação de outras normas, deve permear toda a ordem jurídica, desde a produção legislativa, que terá que seguir em consonância com as diretrizes positivas principiológicas, seja após a sua criação, mormente a compatibilidade do sistema e a relação com as outras normas. Mesmo raciocínio não ocorre para as imunidades, que, por terem funções negativas, posto que sua

valoração é anterior, representam barreiras que obstam a atuação do legislador infraconstitucional. (COSTA, 2015. p. 44).

Outra corrente doutrinária entende a imunidade como *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada*. Paulo de Barros Carvalho (2014, 183-185) discorda dessa conceituação. Para o autor é inconcebível reputar a imunidade como hipótese de não incidência, justamente por defender que as regras de imunidades são normas de estrutura, enquanto as de incidência preceituam condutas. Com efeito, se algo não incide é, porque, de modo oposto, pode incidir. O exame da incidência, ou da não incidência, presumir-se-á sempre a manifestação no plano fático, a fim de voltar os olhos ao comportamento exteriorizado, para que seja possível verificar se efetivamente houve a subsunção do fato concreto à norma tributária hipoteticamente definida. A imunidade, por seu feitiço estrutural previamente definido, precede a própria não-incidência. Seus campos de atuação são distintos. Decerto, por ser a não-incidência uma norma de conduta, estabelece um conseqüente aos comportamentos que se demonstrem no mundo fenomênico, cuidando, portanto, a análise da incidência sob a perspectiva da ocorrência de um algo. Já as imunidades são normas estruturantes do sistema, que, ao lado dos princípios, orientam a criação de outras normas. Logo, não pode se sujeitar ao plano fático, porquanto nunca poderá ter sua não-incidência, ou incidência, avaliada, mormente estar em outro plano.

Regina Helena Costa (2015, p.46-47) vai além e define a não incidência como uma categoria desprendida de lógica e fora da ordem jurídica. Para a autora, se a incidência, por condicionar comportamentos, volta-se para a ocorrência de algum impacto jurídico-tributário sobre determinado fato, a não incidência, por conseguinte, não resultará em nenhum impacto, ou seja, será irrelevante, um indiferente jurídico. Nesse passo, faz-se correspondência ao Direito Penal e a aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade. É dizer, se certa conduta é reputada como típica para justificar o direito de punir do Estado, aquele outro comportamento que se demonstre atípico, e, que, portanto, não justifique o *jus puniendi* estatal, será irrelevante ao Direito, posto que não motivará qualquer atuação do Estado.

Destarte, as imunidades não podem ser reputadas como hipóteses de não incidência, uma vez que a não-incidência significará o desinteresse por aquele comportamento pelo tributário. Além disso, se determinada há o estabelecimento de

hipótese de incidência, todos os fatos que se amoldem à previsão deverão ter repercussão jurídica. Veja-se, por exemplo, a norma que trata do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). A norma prevê hipoteticamente a propriedade como fato gerador do tributo. Logo, todos aqueles que forem proprietários deverão pagar valor ao Estado. Nessa mesma norma incidiriam os templos de qualquer culto, pois podem ser proprietários de determinado imóvel, conseqüentemente, incidirá na hipótese antevista. Não é correto afirmar, desse modo, que não haverá incidência.

Entendimento doutrinário diverso concebe a imunidade tributária como *exclusão* ou *supressão* da competência tributária, o que não parece ser acertado. Roque Antonio Carraza (2015, p. 593-596) afirma, inicialmente, a competência tributária como a aptidão dos entes políticos, cuja competência foi constitucionalmente repartida, para criar tributo, *in abstracto* e por meio de lei, em decorrência do princípio da legalidade, por meio do estabelecimento hipótese de incidência com todos os elementos estruturantes da norma. Assim, o exercício da competência tem o condão de fazer nascer, ao menos no plano legal abstrato, o tributo. É de se extrair, ademais, que o mesmo labor operado pelo constituinte originário ao definir e repartir as competências tributárias no texto constitucional deu-se no mesmo momento em que demarcou o campo das imunidades tributárias. Sobre esse ponto, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 182-183) destaca que a análise *in casu*, sob o crivo da dogmática, deve se dar de forma sícrônica. Isso quer dizer que não há cronologia, pelo menos neste caso, entre as normas constitucionais que definem a competência e as que determinam as imunidades, visto que nascidas pela mesma vontade unitária do constituinte originário em tempo igual. Defender a imunidade tributária como *exclusão ou supressão da competência tributária* implica num juízo de valor *a posteriori* para reduzir ou suprimir o âmbito de exercício da competência. Como visto, tal lógica não é possível, posto que normas de competência e de imunidade, ambas estruturantes, coabitam simultaneamente o ordenamento.

Percorrida a análise crítica daquilo que não serve para traduzir o significado de imunidade, resta investir num conceito que possa abarcar o seu real sentido.

Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 190-191) conceitua as imunidades como:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional

interno para expedir regras instituidora de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Regina Helena Costa, de maneira semelhante, assim define a imunidades tributária:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Avaliando o raciocínio da autora conjugado com o primeiro apresentado, percebe-se que as imunidades são exonerações fixadas constitucionalmente e integrantes de uma classe finita e determinada no Texto Maior. São normas jurídicas constitucionais, pois traçam o raio de delimitação da competência das pessoas políticas, impedindo-lhes o exercício da atribuição da competência, posto que incompetentes, nas situações finitas previamente demarcadas. Outrossim, atuam junto aos princípios negativamente no âmbito estrutural de criação, orientação e interpretação de outras normas, tendo em vista que deverá estar presente no exercício da competência traduzido no processo inventivo da norma tributária, impedindo a feitura de regra impositiva de tributo que vise onerar aquilo que se estabeleceu exonerado pela imunidade. Todavia, acaso a violação contra ela se perpetre, nascerá para o beneficiário da norma imunizante a pretensão de opor-se, mormente seu aspecto de direito público subjetivo, que, diante da transgressão da norma exonerativa que define os casos em que o patrimônio não poderá ser agredido pela tributação, tratará ao titular do direito a faculdade de exigir contra o Estado a obediência da norma imunizante.

Sobre esse último aspecto, é a lição de Roque Antonio Carraza (2015, p. 843):

Caso o ente detentor da competência tributária, ao exercitá-la, venha a tributar pessoa imune, esta terá a legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidada da pretensão estatal.

Portanto, a norma imunizante não tem apenas a função de traçar o perfil da competência tributária, mas a de, por *efeito reflexo*, conferir aos destinatários, nas hipóteses que contempla, o direito de não serem alvo de tributação.

Eduardo Sabbag (2015, p. 290), ao também vislumbrar a norma imunizante como inibitória da competência do ente político tributante, assim a define:

[...] a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e creditada ao beneficiário o direito público subjetivo de 'não incomodação' perante o ente tributante.

Entretanto, o autor, com precisão, registra ainda que a imunidade ataca somente a obrigação tributária principal, atinente ao aspecto pecuniário da hipótese de incidência que, em seu conseqüente, estabelece o dever de entregar dinheiro ao Estado. Logo, a regra imunizante não tem aptidão para afastar as obrigações tributárias acessórias, também conhecidas como obrigações instrumentais, que operam em favor da fiscalização tributária. (SABBAG, 2015, p. 291).

Por derradeiro, embora não tenha a imunidade conceituação uníssona, fato inconteste é o seu efeito último prático, que é exatamente impedir que o Estado interfira na esfera patrimonial do contribuinte salvaguardado pela norma imunizante, assegurando-lhe o direito de reclamar ao judiciário a determinação de sua obediência no acaso de vir a sofrer o arbítrio do Poder Público, servindo, ainda, ao exercício da competência e a criação das normas que, ao lado dos princípios, deverá ser observada pelo entes políticos.

Justamente sob esse ângulo se extrai os elementos fundamentais das normas imunizantes: o primeiro, sob o aspecto formal, importa em norma constitucional representativa de intributabilidade; o segundo, pelo conteúdo axiológico que comportam, simbolizarem a materialização em concreto de um princípio constitucional valorado ao caso específico, sendo este seu aspecto finalístico. Estes aspectos fundantes também são conhecidos como elementos essenciais da norma imunizante. (COSTA, 2015, p. 59).

Existem também os elementos acidentais, que por sua vez não se adstringem ao mandamento de exoneração do tributo, nem ao seu aspecto axiológico. Vertem-se, pois, aos componentes estruturantes inseridos na norma imunizante, ou seja, como se dá a sua manifestação e classifica-se no ordenamento a partir das suas diversas características. (COSTA, 2015, p. 137).

Afirmar-se, portanto, que toda norma que confere imunidade carregará no seu íntimo os elementos essenciais (conteúdo axiológico e determinação de intributabilidade), diversificando-se umas das outras no que se refere as suas qualidades acidentais.

3.1.2.3 Aplicação da norma imunitória para além dos impostos

A polémica no entorno da norma que confere imunidade não se limita ao seu conceito, como visto nas linhas anteriores. Igualmente, não há consenso doutrinário no tocante ao alcance da norma imunitória. Se sua aplicação restringe-se aos impostos, ou abrangeria também os demais tributos.

A princípio, à luz da Constituição Federal, que estabelece as imunidades gerais em seu art. 150, VI, poder-se-ia cogitar que, por obstar aos entes políticos o exercício da competência utilizando-se da expressão é vedado “instituir imposto sobre”, a interpretação literal significasse a exclusividade da imunidade somente para essa espécie de tributo. Esse era o principal argumento da doutrina tradicional, ao defender que a imunidade só diria respeito aos impostos.

Em tom de crítica, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 186 *et* 188) rebate o posicionamento da doutrina clássica de que as imunidades serviriam unicamente aos impostos:

Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige. Que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competências tributárias, de tal modo que tolhesse a decretação de certas taxas ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhoria?

[...]

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência de natureza daquelas que se conhecem pelo nome de *imunidades tributárias*, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exhibir a falsidade da proposição descritiva.

Compartilhando do mesmo entendimento, de que as imunidades não são singulares aos impostos, Regina Helena da Costa (2015, p. 61) vai além, ao asseverar que não só se aplicam as normas imunizantes para os demais tributos, assim como o Texto Constitucional não as resume somente nas denominadas imunidades genéricas (art. 150, VI, Constituição Federal).

Roque Antonio Carraza (2015, p. 855-856), em igual jaez, assevera que não faz sentido a doutrina querer limitar o poder da Constituição de um país, estabelecendo-

lhe premissas e ditando a natureza dos seus institutos, o que, deveras, deve exsurgir essencialmente da interpretação da Lei Maior em seu conjunto unitário e com espeque nos objetivos ali traçados. Com efeito, o autor assevera que partilhava do entendimento da doutrina tradicional, de que as imunidades aplicar-se-ia tão somente aos tributos não vinculados à atuação estatal, leia-se impostos, retificando seu posicionamento a partir da edição de sua obra consultada neste trabalho, ao que as imunidades atinem a todos os tributos.

De fato, embora as imunidades ressaltem-se mais emblemáticas para os impostos, nada impediu – ou impede – que o legislador constitucional as preveja para as demais espécies de tributo.

Destarte, não se alinha a lógica da natureza das imunidades o argumento simplista e utilitarista de que as imunidades só se relacionam com os impostos. Algo assim o é por sua essência, e não por aquilo que dizem ser. O fato da Constituição Federal utilizar-se da expressão “instituir impostos”, não reproduz, por outro lado, a vontade do legislador originário em excluí-la para os demais tributos. Cediço que é que, por vezes, o legislador costuma cometer equívocos e atecnia na literalidade das leis que edita. Contudo, mesmo desacerto jamais poderá afluir ao mundo jurídico, principalmente a sua dogmática, devendo-se extrair do instituto o seu real sentido dentro do sistema que pertence e das normas que o ordenam.

Assim, tal qual destacado através do posicionamento dos abalizados autores, o argumento da doutrina tradicional se vê refutado, na medida em que não foi objetivo do constituinte originário obstar a possibilidade de nova norma imunitória pelo legislador derivado, considerando à norma aludida abrangendo-se a noção de tributo, que lhe permite cuidar, portanto, de imposto, taxa, contribuição de melhoria, e demais espécies. Além disso, a própria Carta Constitucional prevê expressamente outras hipóteses de imunidade afora do art. 150, IV, pelo que, então, existem outras normas imunitórias específicas, não sendo exclusivas, portanto, as imunidades gerais. Cite-se, como exemplo, a disposição do art. 195, § 7º, da *Lex Mater*, que, conforme será abordado mais à frente, determina que as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências legais serão imunes às contribuições à seguridade social.

3.1.3 Interpretação da norma imunizante e seus efeitos

Não se discute que é a Constituição Federal a norma fundante da ordem jurídica, sendo, assim, suas normas, o exponencial que deve orientar todo o sistema. Nessa vertente, precisa é a lição de Dirley da Cunha Júnior (2011, p. 198), ao considerar que por ser a Carta Constitucional a mais alta expressão jurídica e fonte do direito, subordina todas as demais normas legais, ao mesmo tempo que condiciona suas interpretações se deem em compatibilidade ao Texto Maior.

Nessa toada, preleciona:

As normas constitucionais, via de regra, são normas de organização e estrutura, que traçam as competências orgânicas e os fins do Estado, e disciplinam, inclusive, o processo legislativo de elaboração das normas legais (são, nesse particular, as normas das normas), distinguindo-se, mais uma vez, destas últimas, que são normas prescritivas de condutas humanas. (DA CUNHA JÚNIOR, 2011, p. 198-199).

Em sentido semelhante, notadamente ao analisar a Constituição em seu aspecto estritamente jurídico, Tercio Sampaio Ferraz Jr. (2011, p. 199) apresenta a noção de lei fundamental. Por revestir a indumentária de norma inaugural da ordem jurídica, que regulará a Sociedade e o Estado, nela estão as normas básicas, consubstanciadas em sua vontade e seus anseios, que organizam todo o sistema. Emergindo conflitos no plano fático, a *Lex Mater* deve ser o norte da bússola que guia o exegeta. É o repositório de normas substanciais no qual o interprete deverá, a partir de labor técnico-jurídico hermenêutico, buscar em primeiro plano a solução para o conflito em concreto, compatibilizando-as dentre do seu conjunto unitário.

Miguel Reale (2002, p. 289-293), anunciando o trabalho do intérprete na contemporaneidade, ensina que interpretar uma lei é, primordialmente, observá-la na completude de seus fins sociais, ou seja, extrair a sua finalidade essencial, para, assim, delimitar o seu real sentido e as situações que, a partir da estrutura revelada, sua aplicação se fará necessária. É a partir desse esforço conceitual, concebendo a ordem jurídica atual como um sistema que alberga normas dotadas de alto valor axiológico, impõem-se uma interpretação coadunada com o escopo traçado pela norma. Além disso, mormente falar-se em *ordenamento jurídico*, o labor interpretativo deve examinar a norma dentro do seu agrupamento sistemático, sendo incorreta sua análise de forma isolada. É o que o autor denomina *hermenêutica estrutural*.

Exatamente por ser o texto fundante da ordem jurídica do Estado, onde são traçadas as vontades políticas da nação, seus ideais, fins a serem perseguidos e realizados, a Constituição se coloca no patamar mais elevado, apta a dirigir todas as outras regras, em grau de hierarquia superior, que deverão, sob pena de serem reputadas inconstitucionais e, portanto, incompatíveis com o sistema, guiarem-se pela Lei Maior.

A norma que confere imunidade é, antes de qualquer coisa, uma norma constitucional, e, por assim ser, a ela se aplica toda sorte interpretativa que orienta as demais normas constitucionais.

Corroborando os ensinamentos anteriores, Regina Helena Costa (2015, p. 217-128) defende a ideia de equilíbrio da interpretação das normas imunizantes. Diversamente daquilo que concebem alguns, que defendem que as normas imunizantes devem ser interpretadas restritivamente e de forma literal por se tratarem de “exceções” à competência tributária, este não parece ser o melhor posicionamento. Com efeito, a hermenêutica moderna, em seu aspecto estrutural, deve conduzir o intérprete a extrair a essência da norma imunizante, por isso deve ser interpretada teologicamente, ou seja, de acordo com os propósitos pela qual fora criada.

Tal qual já explanado, as imunidades se diferenciam dos princípios pois, por aquelas inarredavelmente homenagearem estas, já são valoradas anteriormente para situações concretas. Desse modo, sua identificação se mostra mais sensível, na medida em que quase que explicitamente expressam aquilo que pretendem alcançar.

Destarte, não se assemelha razoável compreender a norma imunitória de forma literal e restritiva, sob pena de não se extrair seu real valor, violando, assim, a finalidade que fora criada, que é justamente blindar aquilo que entende como primordial contra o desiderato arrecadatório. Notadamente por consubstanciar a imunidade em incompetência tributária, não incide sobre si nenhuma manifestação dessa competência, posto que inexistente nesse aspecto. Logo, dar conotação restritiva a imunidade é, de forma indireta, autorizar que a competência tributária

permeie campo que não deve. Em sendo assim, a interpretação adequada é a que tem o condão reproduzir o seu real sentido e a finalidade a que serve.

3.1.4 Imunidade, isenção e não incidência

Imunidade, isenção e não-incidência, embora tenham similitude no seu efeito prático, qual seja desobrigar o indivíduo de entregar dinheiro ao Estado, tais conceitos não se confundem, ainda que, como dito, possam resultar, ao menos sob o aspecto pecuniário, em não pagamento de determinado tributo.

Imunidade e isenção não se confundem.

As imunidades, na forma já conceituada no presente trabalho, têm como característica serem uma *classe finita e imediatamente determinável* contida na Constituição Federal. (CARVALHO, 2014, p. 191). Nessa lógica, extrai-se que sempre que se falar em imunidade tributária estar-se-á tratando-se de uma norma constitucional, inexistindo correspondente de idêntica natureza na legislação infraconstitucional.

No ponto que importa ao estudo proposto, assentar esta premissa é relevante, notadamente em razão do artigo 195, § 7º da Carta Constitucional, quando o legislador constituinte se utilizou da expressão “*isentas de contribuição*” ao se referir à imunidade das entidades beneficentes de assistência social em relação as contribuições para a seguridade social.

Com efeito, por homenagearem princípios e obstar a competência tributária, as imunidades representam verdadeiras garantias constitucionais, direitos fundamentais do contribuinte. Nesse jaez, são cláusulas pétreas formatadas para perdurarem *ad eternum* no ordenamento jurídico (COSTA, 2015, p. 119), assim, somente podem ser suprimidas ou alteradas com a instauração de uma nova ordem constitucional, tornando-as, portanto, inalcançáveis pelo constituinte derivado e o legislador infraconstitucional.

No tocante a isenção, a doutrina tradicional a enxerga como uma dispensa de pagar o tributo numa situação onde houve a concretização do fato gerador, o que o

tornaria devido, porém o legislador exerce a faculdade de dispensá-lo (MORAES; FALCÃO; SOUZA *apud* COELHO, 2015, p. 140-141).

Venia concessa, não parece que a definição acima seja a mais adequada, posto que reputa inicialmente a ocorrência do fato gerador, através da concretização da hipótese de incidência, fazendo com que nasça a obrigação tributária para, somente após, dispensar o pagamento pelo tributo por meio da isenção.

Na irrefragável lição de Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 447-452), a isenção, assim como a imunidade, são normas de estrutura, não de comportamento, de modo que se afeta a própria regra-matriz de incidência tributária, ou seja, por não cuidar de comportamentos em si, mas do abstracionismo inerente à hipótese de incidência, afetará o próprio fato jurígeno. Assim, a isenção retira da previsão hipotética legal um dos seus critérios essenciais, seja na própria hipótese, seja no seu consequente, tendo por consequência o não nascimento da obrigação tributária nos moldes amparados pela lei. Destarte, o exame da incidência não se dá *a posteriori*, como entende a doutrina tradicional, mas, sim, dentro da própria estrutura normativa legal.

Enquanto as imunidades são previstas de forma finita e determinada na Constituição Federal, a isenção, em lógica inversa, encontra-se na legislação infraconstitucional, portanto, são hierarquicamente inferiores. Em igual perspectiva, não congregam a mesma finitude e determinação daquelas, podendo, desde que respeitadas as regras que a limitam, se apresentar em maior ou menor número, conforme a vontade do legislador. Ao tempo que as normas de exoneração constitucional inibem a própria competência, as isentantes atuam como limitação no campo do exercício da competência.

Regina Helena Costa (2015, p. 116 *et* 120-121), em didática síntese, aponta com clareza as similitudes e divergências dos dois institutos. Assim apresenta:

Assim entendidas, a imunidade e a isenção têm pontos em comum: 1) ambas são **regra de estrutura**, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária – no caso da imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso da isenção; 3) **podem ter por objeto quaisquer espécies tributárias**; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais.

[...]

As diferenças entre os institutos podem, então, ser assim sumariadas: 1) a **imunidade é**, por natureza, **norma constitucional**, enquanto a **isenção é norma legal**, com ou sem suporte expresse em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no plano da *definição da competência tributária*, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do *exercício da competência*

tributária; 3) ainda que a isenção tenha suporte em preceito constitucional específico, a norma constitucional que a contém possui eficácia limitada, enquanto a imunidade abriga-se em norma constitucional de eficácia plena ou contida; e 4) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do *Poder Constituinte Originário*, porquanto as **imunidades são cláusulas pétreas**, e a partir de então a competência tributária pode ser exercida, desde que não seja o caso de imunidade ontológica; **um vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo**, observados os princípios pertinentes. (Destaque nosso).

Depreendendo à análise sob o crivo da não incidência, essa se diferencia dos institutos anteriores pois, enquanto a isenção advém de lei e a imunidade por norma constitucional, a não incidência significa a não ocorrência no plano fático da regra-matriz de incidência tributária.

Como seu nome já diz, não incidir significa dizer que, após a verificação do caso concreto, nenhuma hipótese tributária cuidou daquele caso como relevante sob o ponto de vista da tributação. Tal qual já asseverado em linhas anteriores, a não incidência é irrelevante sob o aspecto tributário.

Hugo de Brito Machado (2015, p.232) chama atenção para o fato de que é comum o equívoco do legislador ao tratar expressamente de casos de isenção chamando-os de não incidência. Por esse motivo, aqueles agentes do Fisco que desconhecem a distinção entre um e outro costumam reconhecer a não incidência somente quando prevista expressamente – o que corretamente deveriam ser chamadas de isenção.

Se norma isentiva ataca um dos critérios da hipótese de incidência, seja propriamente a hipótese ou o seu consequente, quando o legislador, sem técnica adequada, declara que determinado tributo *não incide*, está retirando exatamente algum dos componentes estruturantes da regra-matriz, portanto, isentando.

Sob a concepção eminentemente teórica jurídica, a não incidência será, por consequência lógica, um irrelevante tributário decorrente da falta de hipótese tributária para aquele fato concreto, por determinação do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. Sim! Não havendo lei que o preveja, o tributo não existe, e se é cobrado, será reputado indevido e inconstitucional. E não basta a existência da lei determinando a exação, deve-se cumprir, ademais, todos os requisitos indispensáveis da norma-matriz de incidência. Logo, quando o fato não estiver hipotetizado em norma de incidência válida, não haverá que se falar em fato jurígeno, pois, à mingua de previsão legal para tanto, o fato não terá o condão de ensejar nenhum consequente.

4 ANÁLISE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DAS OSCIPS

A partir do esboço histórico traçado desde as linhas iniciais, notadamente as relações entre o Estado e a Sociedade Civil desde a antiguidade até a formação do Estado, apresentadas as entidades que integram o Terceiro Setor e suas características, e, finalmente, enfrentado no capítulo anterior o instituto da imunidade, destacando seu conceito, natureza jurídica e aplicação. Sedimentadas tais questões, agora já com base histórica e teórica suficiente, é hora de adentrar ao cerne do estudo proposto. Afinal: detêm as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público a imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal?

4.1 IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, C, e §4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

O artigo 150, VI, c, da Constituição Federal, veda, expressamente, à União, Estados e Municípios, instituir imposto sobre “patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação e de assistencial social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

Pela proximidade com a imunidade que cuida o artigo 195, § 7º, da Constituição, entende-se necessário tecer alguns comentários, ou pelo menos apresentar, a imunidade genérica *in voga*, haja vista versar sobre as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, de modo a investigar sua essência e extrair o real sentido da norma.

4.1.1 Conceito e natureza jurídica

Consoante o magistério de Regina Helena Costa, ao analisar o conceito de *instituições* empregado pela norma, são as entidades que atuam em colaboração com o Estado, tendo por finalidade servir à sociedade. Logo, por exercer sua

atividade sem fins lucrativos, ou seja, totalmente voltada para o atingimento das finalidades constitucionais em prol da coletividade, não faria sentido serem oneradas através de impostos. (2015, p. 188).

Com efeito, viu-se que durante a história em geral, várias foram as manifestações da sociedade civil organizada para com o Estado. Defendeu-se, inclusive, que alguma delas surgiam de forma natural, tendo em vista circunstâncias que conduziam os indivíduos a agruparem-se com escopo de efetivar interesses coletivos. Com a narrada crise da máquina estatal brasileira da década de 90, o Estado, reconhecendo sua falibilidade em efetivar todas as suas atribuições, permitiu campo fértil para o surgimento ainda maior dessas entidades.

Retomando a análise do dispositivo, ademais de *instituições*, as delimita como de educação e assistência social, sem fins lucrativos, e desde que atenda requisitos legalmente estabelecidos.

É indiscutível que a educação e assistência social são objetivos perseguidos constitucionalmente, cuja efetivação reclama-se.

O artigo 205 da Carta Maior estabelece que a educação é “[...] direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade [...]”. No tocante à assistência social, traça como objetivos:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. (BRASIL, Constituição, 1988, art. 230).

Da leitura do dispositivo, nota-se que se tratam de objetivos cujo interesse público é imanente. Todavia, há de se ter em mente que esse rol não é exaustivo, principalmente quando a própria Constituição indica expressamente outras situações também compreendidas como objetivos fundamentais que devem ser realizados, como é o caso do art. 3º, III (BRASIL, Constituição, 1988), que prevê a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. (COSTA, 2015, p. 189).

A norma constitucional determina, ainda, que as entidades não podem ter fins lucrativos. Sob esse aspecto, imperioso destacar que obter lucro e possuir finalidade lucrativa são coisas totalmente distintas. As pessoas jurídicas de direito privado que buscam precipuamente o lucro estão inseridas dentro do Segundo Setor, cuja atuação é voltada para o mercado. Não se assemelhando às pessoas jurídicas de direito privado que, primordialmente, têm como finalidade efetivar serviços sociais alinhados aos valores e metas delineadas pelas *Lex Mater*.

Acerca do conteúdo do parágrafo quarto (BRASIL. Constituição, 1988, art. 150, § 4º) limita os efeitos da imunidade tão somente ao patrimônio, rendas e serviços, vinculados às finalidades da entidade, ou que delas decorram. O objetivo é fazer com que não haja a malversação do instituto, preservando a essência do seu propósito, permitir que a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, desempenhe suas ações visando atingir os objetivos fundantes da ordem social, a fim de impedir a utilização da norma imunitória como artifício para o cometimento de ilegalidades.

Finalmente, Regina Helena Costa (2015, p. 193) adverte para questão polêmica relacionada a natureza desta norma imunizante. É saber, a imunidade sob estudo assim é por ato político ou ontológico? Se política, é conferida por mera liberalidade do Poder Público. Obviamente, a vontade política ora expressada está ligada ao constituinte originário, quando da promulgação da Constituição, tendo em vista a impossibilidade de supressão pelo constituinte derivado por ostentar a qualidade de cláusula pétreia. Acaso repute-se a imunidade ontologicamente, esta alinhar-se-á ao princípio da capacidade contributiva.

Importante não confundir *capacidade contributiva* e *capacidade econômica*. A assertiva de que sempre onde houver capacidade contributiva haverá capacidade econômica é verdadeira, todavia o inverso improcede. A capacidade contributiva extrai-se de parcela da capacidade econômica. Por assim dizer, remete ao campo do conseqüente da norma hipotética que delimita a fatia onde incidirá a tributação, da qual o resultado da subtração ingressará em definitivo a esfera patrimonial do contribuinte.

No caso da imunidade em análise, uma vez que versa sobre entidade sem fins lucrativos, são destituídas de capacidade contributiva, posto que reverterem integralmente seu patrimônio, por determinação legal, na realização de suas

atividades institucionais. Logo, muito embora tenham capacidade econômica, haja vista a possibilidade de obtenção de resultado positivo, falta-lhes, todavia, capacidade contributiva, notadamente pela aplicação total dos recursos nos seus fins sociais. (DERZI *apud* COSTA, 2015, p. 194).

Válido acrescentar o comentário de Roque Antonio Carraza (2015, p. 103) sobre o princípio da capacidade contributiva:

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, seus índices de riqueza

A concepção de riqueza pressupõe, inarredavelmente, acúmulo. Desde os primórdios, rico é aquele que mais acumula valor, seja em pecúnia, bens, etc. Nessa inteligência, diante da argumentação levada a efeito, fica claro que as entidades em questão, embora possam ter capacidade econômica – sendo até favorável que tenham –, não detêm, em sentido oposto, capacidade contributiva, tendo em vista inexistir acúmulo de riqueza apto a manifestá-la. Ora, se todos seus recursos, segundo afirmado, são revertidos na consecução das suas finalidades sociais, portanto, destinadas a atender o interesse social, significa que eventual resultado positivo teve por destinatário a sociedade, não havendo, assim, acúmulo de riqueza pela entidade. Ausente, destarte, de capacidade contributiva.

Cediço que as imunidades são dotadas de carga valorativa, na medida em que homenageia princípios constitucionais cuja direção aponta sua incidência a situações concretas, excluindo-se da competência das pessoas jurídicas de direito público o poder de tributá-las. Assim, a norma imunizante sob estudo revela, em seu íntimo, a irradiação do princípio da capacidade contributiva, além de outros princípios de ordem constitucional, mormente atuarem ao lado do Estado na efetivação de atividades de interesse social.

Nesse contexto, entende-se mais adequado, à luz da dogmática tributária e os princípios constitucionais, dentro do sistema a qual pertence, conceber tal imunidade segundo a ontologia.

4.1.2 Ausência de finalidade lucrativa e aplicação da imunidade observados os requisitos estabelecidos em lei

Como exposto, para que possa ser alcançada pela imunidade, a entidade não pode ter sido constituída essencialmente visando lucro; além disso, deve obedecer ao regramento definido em lei.

Sobre a faceta do lucro, afirmou-se que não se veda o resultado patrimonial positivo pela entidade. O que não se admite é a intenção malversada de colocar-se em posição de mercado, atinente às pessoas jurídicas de direito privado inseridas no Segundo Setor.

Para saber se a entidade atende ou não o comando referente a não finalidade lucrativa, deve-se investigar os requisitos impostos pelo ordenamento como de observância imprescindível para o gozo da imunidade.

Uma vez constitucionalmente exigida a observância de lei para a fruição da norma imunitória em apreço, com o fito de averiguar-se em concreto a sua aplicação, Eduardo Sabbag a define como não autoaplicável, posto que prescinde de acréscimo normativo. (2015, p. 355).

A questão torna-se cristalina ao debruçar-se sob o texto do artigo 9º, IV, c, do Código Tributário Nacional (BRASIL, Lei nº 5.172, 1966). Verifica-se que o dispositivo é a reprodução da norma constitucional sob análise, tendo alterado a sua parte final para excluir a expressão “[...] *atendidos os requisitos da lei*”, para incluir “*observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo*”. A alteração tem explicação lógica, pois o requisito de lei constitucionalmente referenciado é aquele do Código Tributário Nacional, lei complementar que regula a matéria, que, por sua vez, ao versar sobre o assunto, à concessão da imunidade, determina seja observado seu artigo 14.

Nessa inteligência, irretorquível o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 195-196), abaixo, ao referir-se pela aplicação do artigo 14 do CTN:

[...] parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo

com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do designio do constituinte. São eles:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão.

Neste ponto, a Lei n. 5.172/66 veicula uma verdadeira *norma geral de direito tributário*, na sua função reguladora das *limitações constitucionais ao poder de tributar* (CF, art. 146, II).

Diante desse quadro, extrai-se, assim: 1) a obtenção de lucro pela entidade não é vedada. O que não se concebe é a distribuição do lucro e a repartição do patrimônio entre os indivíduos que a integram e/ou fundadores; 2) seus recursos devem ser inteiramente aplicados no Brasil e na manutenção das suas finalidades institucionais, por óbvio, visto que a finalidade da imunidade é permitir caminho livre de tributação para que possam atuar ao lado do Estado na consagração dos objetivos sociais constitucionalmente albergados; 3) devem manter escrituração contábil formal e que traduza a realidade. Com efeito, consoante abordado quando se tratou da Oscip em tópico específico, viu-se que a lei que lhe é aplicável a obriga manter escrituração em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade e seus princípios fundamentais. Ademais disso, afirmou-se que a norma imunitória atinge a obrigação principal atinente ao dever de pagar tributo, não excluindo o cumprimento das obrigações acessórias. Esse último aspecto visa justamente evitar a fraude e a má utilização do instituto como instrumento para prática de ilícito.

Ainda sob a feição legal, a imunidade não exclui a obrigação da entidade concernente à terceiros e dos quais revestes a condição de responsável, no que tange a obrigação de retenção na fonte (BRASIL. Lei nº 5.172, 1966, art. 9º, c, § 1º). Decerto, a “benesse” estatal atinge exclusivamente a entidade, não abarcando que não lhe digam respeito. O dever de pagar tributo deve ser compreendido segundo a obrigação tributária que faz nascer o crédito. Ainda que caiba à pessoa jurídica de direito privado imune o dever de recolher tributo na fonte, a sujeição passiva é do terceiro, que, somente este, terá sua esfera patrimonial invadida pela tributação.

Por derradeiro, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 196) entende ser necessário que a entidade formule requerimento à autoridade administrativa competente, para que seja apreciado o pleito e, atendidas as exigências legais, reconhecida a imunidade. Entrementes, *concessa venia* ao mestre, essa não parece ser a melhor conclusão.

Com efeito, o autor que ora subscreve compreende que o requerimento formulado à autoridade administrativa se refere à qualidade que revestirá a pessoa jurídica de direito privado. Ou seja, se será certificada nos moldes do Cebas, Os, Oscip, simples associação ou fundação. Não havendo, assim, imperativo legal para requerimento junto ao Fisco. Visto que os requisitos ao gozo da imunidade estão previstos em lei, cabe a entidade segui-los em seus estritos termos, cabendo à autoridade do órgão arrecadador a sua fiscalização. Isso porque a pessoa jurídica imune ficaria à mercê da decisão do Fisco, que poderia tardar para ser deferida. Ao aceitar o entendimento pelo requerimento, importa dizer que o deferimento será responsável por fazer a imunidade produzir seus efeitos tão somente a partir dali. Assim, preenchidos os requisitos estabelecidos em lei, ainda que sem autorização do Fisco, entende-se que a entidade já gozará da norma imunitória.

4.2 “ISENÇÃO” DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL DO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A norma em questão contempla imunidade destinada às entidades beneficentes de assistência social em relação à contribuição para a seguridade social. Assim prevê, expressamente, seu texto:

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

[...]

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

Alude, assim, a mandamento exonerativo constitucional, sendo hipótese de imunidade específica.

4.2.1 Conceito

De início, poder-se-ia argumentar acerca na natureza das contribuições sociais, no tocante a possuírem ou não natureza de tributo, por força do artigo 145 do Texto Maior, ao asseverar competir aos entes políticos instituírem os seguintes tributos: impostos, taxas, em razão do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos,

e contribuição de melhoria advinda de obras públicas. Igual determinação foi reproduzida pelo Código Tributário Nacional (BRASIL. Lei nº 5.172, 1966, art. 5º).

Hodiernamente, dúvidas não há de que as contribuições para a seguridade social são, inarredavelmente, espécie de tributo. Essas contribuições possuem, na sua essência, natureza de tributo vinculado, mormente serem expedidas através de regra de comportamento, no que tange à previsão hipotética, aplicando seu conseqüente ao particular que incidiu em concreto na regra anteposta, exigindo, portanto, o pagamento em pecúnia ao Estado sem contraprestação. O rito procedimental estabelecido na obrigação revela sua natureza tributária (ATALIBA *apud* COSTA, 2014, p. 148-51). A importância de reconhecê-las como espécie tributária não é discussão meramente teórica. Sua exata definição jurídica importa, sobretudo, ao regime de direito que ser-lhe-á aplicado: princípios, normas gerais aplicáveis, método de interpretação, etc.

Reconhecendo a natureza tributária das contribuições sociais, compreendida aquela para seguridade social, em igual vertente assentou o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, STF, 2008), *in verbis*:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

[...]

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1998. Precedentes.

No tocante à utilização pelo legislador constituinte da expressão “*são isentas*”, cediço que a norma do art. 195, § 7º, da Constituição Federal trata de verdadeira imunidade, haja vista a distinção entre os dois institutos já enfrentada em momento anterior. Logo, pacificou-se o entendimento de que as normas exonerativas fixadas no plano constitucional, ainda que seja dado outro título, cuidar-se-ão de imunidades, notadamente diante da sua impossibilidade de supressão, posto que consubstanciada em garantia fundamental, portanto, cláusula pétrea.

Sobre a aplicação da imunidade para além dos impostos, restou também registrado que não se adstringem unicamente a essa espécie de tributo, mas sim a todas as outras.

4.2.1.1 Contribuições à seguridade social

O dispositivo constitucional versa sobre a imunidade anotando que as entidades beneficiárias estarão em circunstância de intributabilidade em relação a contribuição para a seguridade social (BRASIL, Constituição Federal, 1988, art. 195, § 7º). Logo, importa saber o grau de abrangência dessa espécie tributária.

A Constituição Cidadã inaugura a Ordem Social no seu Título VIII, desenvolve a Seguridade Social no Capítulo II, Seção I, artigo 194, estabelecendo-a como “[...] um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. (BRASIL, Constituição Federal, 1988, art. 194).

No dispositivo subsequente, estabelece que a seguridade social será financiada pela sociedade, por recursos orçamentários dos entes políticos e através de contribuições sociais (BRASIL, Constituição Federal, 1988, art. 195). Dentre essas contribuições, estabelece-se o dever do empregador, ou equiparado, recolher tributo incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, receita ou faturamento, e sobre o lucro.

O campo de blindagem de intributabilidade das entidades albergadas pela norma do art. 195, § 7º da CF, ao menos no que se refere a contribuição para a seguridade social, se dará em relação a essas exações.

Para além, o artigo 195, VI, c, da Lei Maior prevê como fato gerador do tributo a importação de bens ou serviços, a ser pago pelo importador ou o legalmente equiparado. Nesse particular, impende asseverar que permanece a imunidade se, a entidade imune, importa bens ou serviços para a realização das suas atividades institucionais, mantendo-se intocável à sana arrecadatória.

4.2.2 Entidades beneficentes de assistência social e a aplicação da imunidade

O artigo 150, VI, c, da Constituição Federal estabelece imunidade geral às instituições de educação e assistência social. O artigo 195, § 7º, do mesmo texto, direciona, em sua literalidade, imunidade às entidades beneficentes de assistência social. Igualmente ao que ocorre no dispositivo citado em primeiro, exige-se, ademais, o cumprimento de requisitos estabelecidos em lei, desnudando a sua não autoaplicabilidade.

Destarte, impõe o exame da dicotomia – ou não -, entre essas duas figuras de direito privado. Analisando, por derradeiro, a norma infraconstitucional aplicável à concessão do *benefício* imunitório.

4.2.2.1 Conteúdo da expressão entidade beneficente de assistência social

Ao estudar as imunidades genéricas do artigo 150, VI, c, da *Lex Matter*, verificou-se que são entidades de assistência social as pessoas jurídicas de direito privado que, sem possuírem finalidades lucrativas, dedicam-se aos objetivos estatuídos no art. 203 (assistência social) e 205 (educação) da Constituição Federal, ou a outras finalidades que se demonstrem de caráter social, haja vista a não taxatividade do dispositivo.

A problemática se insere quando a análise se volta locução *entidade beneficente de assistência social*.

Regina Helena Costa (2015, p. 240) concebe a divergência, entendendo subsistir, de fato, traços distintivos entre as duas entidades. Segundo a autora, para que seja a entidade beneficente, e, portanto, detentora do direito a imunidade sob análise, além da finalidade não lucrativa, deve, ademais, dedicar-se, ainda que parcialmente, ao atendimento dos necessitados em caráter de gratuidade dos serviços prestados. Seria a gratuidade elemento da beneficência.

Para além do requisito da gratuidade, total ou parcial, da entidade beneficente de assistência social, a mestra exclui do seu âmbito de abrangência as instituições educacionais, sob o argumento de que a Constituição Federal operou distinção na

topografia das normas ao tratar de assistência social (BRASIL. Constituição, 1988, art. 203) e educação (BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 205). Logo, como o art. 195, § 7º, da CF, ao oposto do art. 150, VI, c, da CF, versou apenas sobre as entidades beneficentes de assistência social, seu conceito não incluiria as entidades educacionais. (COSTA, 2015, p. 238).

Embora ao longo deste trabalho tenha-se comungado, por vezes, com os posicionamentos da referida autora, neste ponto em particular, com as devidas concessões, impende dele discordar.

Com efeito, não parece coerente concluir que o fato do legislador constituinte ter versado sobre a seguridade social em um determinado artigo e da educação em outro, retirá-la-ia do espectro de blindagem da norma imunizante. Decerto, embora a lei constitucional trate de forma nominalmente distinta, tratam-se, em sua natureza, de entidades indistintas e de igual desiderato: promover o atingimento das finalidades sociais constitucionais, sem objetivar, precipuamente, lucro.

Assim como a imunidade genérica alhures apreciada, desta também se extrai ontologicamente o princípio da capacidade contributiva. De modo que, embora possam ter capacidade econômica, não dispõem de afetação patrimonial passível de tributação. Não se assemelha razoável reduzir o âmbito de alcance da norma imunizante quando, ao dissecar os conceitos das instituições que cuida a regra, observa-se inexistir razão que justifique tratamento diferenciado.

Nesse jaez leciona Roque Antonio Carraza (2015, p. 1000):

Também é importante destacar que as expressões 'instituições de assistência social sem fins lucrativos' e 'entidades beneficentes de assistência social' – contidas, respectivamente no art. 150, VI, 'c', e no art. 195, § 7º, da CF – seguem na mesma trilha, já que, com ligeiro alcance mais amplo da última, ambas se referem às pessoas jurídicas de direito privado que, sem espírito de ganho, desempenham atividades voltadas à concretização do princípio da dignidade da pessoa humana e dos valores presentes ao longo de toda a Carta Magna, máxime em seus arts. 3º, IV, 6º, 196 e 2013.

No tocante ao aspecto da gratuidade, a matéria foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (BRASIL, STF, 1998) no bojo da ADIN nº 1.802/DF, tendo o Ministro Marco Aurélio de Melo afirmado não ser a gratuidade integral requisito elementar para o gozo da imunidade, *in verbis*:

As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão 'entidades beneficentes de assistência social', Em síntese, a circunstância de a

entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente [...].

Sobre a exclusão das entidades de educação, impõe chamar atenção, novamente, que não há justificativa para excluí-las o direito à imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição.

Não há impeditivo para que determinada instituição educacional preste suas atividades voltada para a educação assistencial. Ou seria lícito afirmar não ser a educação uma finalidade social objetivada pela Carta Fundamental? Deveres, talvez seja uma das que mais se cobra e espera a realização pelo Poder Público

Além disso, o conceito comporta também as atividades voltas à área da saúde, pelos mesmos argumentos expostos. Sobre esse ponto, assim se manifestou o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, STF, 1999):

[...] o Tribunal entendeu que entidade beneficente, **para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, 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. Em seguida, o Tribunal entendeu, à primeira vista, haver relevância na tese sustentada pelo autor, em que se alegava a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, tendo em vista que eles não se limitaram em estabelecer os requisitos a serem observados pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, mas estabeleceram requisitos que modificaram o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, limitando a própria extensão da imunidade. ADInMC 2.028-DF, rel. Min. Moreira Alves, 11.11.99. (grifo nosso).

Assim, sedimenta-se o posicionamento, a partir da fundamentação percorrida, de que compreendem o conceito de entidade beneficente de assistência social também as instituições de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham por finalidade a promoção da educação e da saúde.

4.2.2.2. Exigências estabelecidas em lei

Da mesma maneira que a parte final do artigo 150, VI, c, do Texto Fundamental determina a observância dos requisitos estabelecidos em lei, para que faça jus a entidade a imunidade relacionada, uma vez que se trata de norma de eficácia contida, não autoaplicável, portanto. De igual sorte, para o caso da imunidade da

contribuição para a seguridade social exige-se, de igual sorte, a observância de regramento paralelo. Logo, natural indagar-se qual será a lei aplicável.

Antes disso, impõe tecer algumas considerações sobre o papel das leis ordinárias e complementárias em matéria tributária.

O processo legislativo brasileiro, estabelecido no artigo 59 da Constituição Federal, prevê, ademais de outras espécies, o advento de normativa legal elaborada por meio de lei ordinária ou complementar.

A lei complementar encontra sua razão de ser no fato de cuidar de matérias reputadas pelo constituinte originário como de elevada importância, de sorte que lhe atribuiu resguardar certos assuntos à obediência do processo de criação legal que lhe é aplicável. Nesse sentido, diferencia-se a lei complementar da ordinária pois, enquanto a primeira é material, ou seja, deve legislar sobre matéria que a constituição taxativamente impõe-lhe a submissão do seu procedimento; a segunda, ordinária, cuida de todos os outros assuntos não reservados à lei complementar. A segunda divergência encontra-se justamente no seu aspecto procedimental, notadamente no que diz respeito ao *quorum*. Enquanto a ordinária exige maioria simples (BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 47), para a aprovação de lei complementar há que ter-se maioria absoluta (BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 69) nas duas casas legislativas. (MORAES, 2010, p. 676-677).

Em matéria tributária a Constituição Federal estabelece, de forma expressa, em seu artigo 146, II, competir à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Assim, por estarem submetidas às contribuições para a seguridade ao regime de direito tributário e, por se tratar o art. 195, § 7º, de verdadeira imunidade, portanto dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar, somente a lei complementar poderá versar sobre.

Em linha oposta, Fábio Zambitte Ibrahim, citado por Fernando Borges Mânica (2008, p. 298), no sustenta a não submissão à lei complementar, mas sua vinculação à lei ordinária. Segundo entende o autor, o artigo 149 da Constituição teria previsto expressamente, atinente à competência da União para instituir contribuições sociais, a observância do artigo 146, III, a qual incumbe à lei complementar estabelecer regras gerais em matéria de legislação tributária e, por não mencionar o inciso II do referido artigo, a imunidade em questão teria sua regulação por lei ordinária.

O posicionamento do autor é isolado e destoa da grande maioria da doutrina. Nesse ponto, Fernando Borges Mânica, retrucar a argumentação anterior, justamente por conceber uma interpretação alinhada a sistemática do texto constitucional e ao regime jurídico de direito tributário a que as imunidades estão submetidas, impondo, inarredavelmente, a regulamentação dos requisitos para gozo da imunidade através de lei complementar.

Igualmente, Regina Helena Costa (2015, p. 242), ao tratar dos requisitos específicos para que a entidade desfrute da imunidade, aduz que deverão ser veiculados por lei complementar, muito embora essa regulamentação venha sendo realizada de forma equivocada, como se verá no tópico seguinte, através de lei ordinária, atualmente a lei 12.101/2009.

Roque Antonio Carraza (2015, p. 1009) também entende que a regulação para a fruição da imunidade sob estudo deve ser por meio de lei complementar. Ainda que o dispositivo do art. 195, §7º, do Texto Maior não tenha se referido expressamente a lei como complementar, limitando-se a dizer “lei”, esse argumento não serve para afastar a exigência da lei de *quorum* absoluto. A partir de lógica inversa, o dispositivo também não fez referência à lei como devendo ser ordinária. Logo, o hermeneuta deve interpretar a norma consoante os métodos de interpretação e o todo unitário da constituição, em sendo assim, a interpretação sistemática do texto, especialmente pelo regime jurídico de direito tributário que se aplica, incontroverso somente pode ser a lei complementar.

4.2.3 O entendimento da Receita Federal do Brasil e a exigência do Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Consoante informação extraída do site da Receita Federal do Brasil (Receita Federal do Brasil, 2015), o fisco federal concebe como entidade beneficente de assistência social a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos (totalmente ou parcialmente) nas áreas da saúde, assistência social ou educação ao menos favorecidos. Sustenta, ademais, que a qualidade de beneficente de assistência social deve ser certificada pelo Ministério da Assistência Social e Combate à Fome (MDS), pelo Ministério da Saúde (MS) ou pelo Ministério da

Educação (MEC), de acordo com o objetivo social da instituição. Finalmente, afirma que para obter a certificação as entidades devem observar os requisitos estabelecidos no art. 3º ao 20, da Lei nº 12.101/09, devendo cumprir também, para ter direito à imunidade, as exigências do art. 29 da mesma lei.

A lei supramencionada já foi referida no presente trabalho, quando se tratou das entidades certificadas como beneficentes de assistência social.

Como visto, não se trata propriamente de pessoa jurídica com natureza distinta, mas uma qualificação, *in casu* através do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), concedida pelo Poder Público à pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com objetivo institucional de desenvolver atividade voltada para a coletividade, integrante, portanto, do Terceiro Setor, que atua paralelamente ao Estado na satisfação do interesse público.

No tocante as contribuições não abrangidas pela isenção, para a Receita Federal do Brasil as entidades continuam obrigadas a recolher a contribuição social do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, na forma do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

A problemática no entendimento do órgão arrecadador federal são três: a primeira, insere-se no fato de considerar como imunes somente as entidades que detém o *certificado de entidade beneficente de assistência social*; o segundo problema decorre em virtude da exigência à obediência dos requisitos específicos trazidos pela Lei 12.101/99, veiculados por lei ordinária, quando deveria ser por lei complementar; por fim, aduz que a imunidade não abrange a contribuição social do PIS/Pasep que incide sobre a folha de salários, restringindo o âmbito de incidência da norma imunitória.

Acerca da fixação da tese que incide às entidades imunes a contribuição social do PIS/Pasep do art. 13 da MP nº 2.158/2001, impõe rechaça-la veementemente. Consoante estudado, as normas imunitórias importam em total incompetência dos entes políticos, estabelecendo hipótese de intributabilidade prevista pela norma Constitucional.

Claro e preciso é o escólio de Roque Antonio Carraza (2015, p. 1003), quando afirma:

III – Aqui chegados, abrimos um rápido parêntese para afirmar que tal imunidade tributária estende-se, na realidade, a *todas* as contribuições para a seguridade social.

Não colhe a eventual objeção de que no texto constitucional está simplesmente escrito ‘contribuição para a seguridade social’, e, portanto, o emprego desta expressão no plural é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação sistemática dos dispositivos acima citados e do próprio ‘Preâmbulo’ da Carta Suprema.

III a – Destarte, a expressão ‘contribuição para a seguridade social’ há de receber interpretação abrangente, pelo quê alude a ‘todas as contribuições sociais para a seguridade social’, e não apenas a ‘contribuições previdenciárias’.

Quando o art. 195, § 7º, do Texto Maior define a imunidade da contribuição para a seguridade social, não se deu aqui flexibilidade ao legislador para pretender tributar a pessoa jurídica imune através de contribuição para a seguridade social. A imunidade abarca todas elas.

4.2.4 Inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/09 e aplicação subsidiária do art. 14 do Código Tributário Nacional

A Lei nº 12.101/09 dispõe sobre a certificação dada às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, aptas a serem qualificadas como beneficentes de assistência social.

Sendo a imunidade do art. 195, §7º, da Constituição, não autoaplicável, pois de eficácia contida, impõe-se o socorro à legislação infraconstitucional para a realização da imunidade.

Ocorre que Lei nº 12.101/09, por ser lei ordinária, não serve ao desiderato constitucional, não podendo ser utilizada para regular a imunidade sob análise, notadamente por ser tratar de legislação inconstitucional.

Conforme enfrentou-se linhas acima, a norma do art. 146, II, da Constituição, determina caber à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, a Lei de 12.101/09 padece de inconstitucionalidade formal, mormente legislar que sobre tema que só poderia ser feito através de lei ordinária, submetida ao *quorum* qualificado do art. 69 da Magna Carta.

Não se está tratando, ainda, do conteúdo material, mas sim da formalidade por detrás da veiculação da lei. Ou seja, antes mesmo de adentrar no seu conteúdo ela já é, desde seu nascedouro, inconstitucional, pois concebida em descompasso a forma que deveria obedecer. Logo, compromete a integralidade do seu texto.

De outro lado, sob o ângulo material, ressalta-se a inconstitucionalidade da lei em questão pelo fato de ir além do que deveria regular, estabelecendo verdadeiras barreiras não previstas constitucionalmente para o gozo da imunidade.

Cediço que as normas de eficácia contida necessitam de outras normas para que sejam efetivadas. Todavia, não se pode olvidar que a essência material da norma deve ser da que é constitucional. É dizer, a finalidade da norma deve cumprir os exatos termos constitucionalmente gizados. O papel da regra que a regulamenta, infraconstitucional, é, portanto, traçar as exigências formais, por assim dizer seus aspectos procedimentais, que conduzam à efetivação da norma estabelecida na Lei Suprema. Logo, não é dada possibilidade à lei hierarquicamente inferior traçar exigências que se afastam daquelas de mera regulamentação, formais, e se mascare através de malversadas exigências materiais além daquelas previstas na Lei Superior.

No caso da Lei 12.101/09 (com redação dada pela Lei nº 12.868/2013), observa-se a mesma extrapolou os limites matérias que deveria se ater. Como exemplo, o arts. 4º (saúde) e 13 (educação) da legislação mencionada, dispõe que:

Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

I - **celebrar contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do SUS;**

II - **ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);**

III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.

[...]

Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá:

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal;

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e

III - **conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes. [...]** (grifo nosso).

Ora, em momento algum a Constituição determina à entidade que atua na área de saúde a obrigatoriedade celebrar *contrato, convênio ou instrumento congênere* com o SUS. É, em verdade, interessante que seja formalizada juridicamente a parceria entre a entidade e o poder público, todavia isso não pode advir de maneira impositiva, muito menos como requisito obrigatório para o reconhecimento da entidade como imune. Tampouco a *Lex Mater* fala em prestação gratuita de serviços no percentual de 60%.

Na esfera educacional observa-se o mesmo extrapolo legislativo. Em momento algum a Constituição determina o oferecimento de bolsa integral de estudo para a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos.

Vê-se, portanto, que a lei extrapolou seus limites materiais, restringido o âmbito de incidência da norma imunizante, perturbando a esfera de intributabilidade do contribuinte imune.

Em igual percepção, é o escólio de Roque Antonio Carraza (2015, p. 1028):

Tais inconstitucionalidade crescem de ponto na medida em que o precitado ato normativo, a pretexto de 'isentar' o que é imune, restringe o alcance do art. 195, § 7º, da Carta Magna, impondo a exigências juridicamente descabidas às entidades beneficentes de assistência social.

Ora, já vimos que nem a lei complementar, quanto mais a lei ordinária, pode restringir o alcance de imunidades tributárias; muito menos transformá-las em meras isenções ou, mesmo – o que é pior -, em *isenções parciais*, já que, a prevalecerem os novos e draconianos critérios, apenas pouquíssimas entidades beneficentes de assistências social continuariam a fazer jus ao benefício constitucional.

E assim arremata sintetizando as duas inconstitucionalidades perpetradas pela Lei 12.101/09:

Como se vê, a Lei 12.101/2009 apresenta-se inquinada, a um tempo, (i) de *inconstitucionalidade material*, porque, com os novos requisitos que impôs às entidades beneficentes de assistência social, acabou por restringir significativamente, a ponto de quase anular, a imunidade tributária do art. 195, § 7º, do Texto Magno, e (ii) de *inconstitucionalidade formal*, já que, por ser lei ordinária, absolutamente não poderia ter cuidado do assunto; não é instrumento jurídico adequado para isso. (CARRAZA, 2015, p. 1028).

Em assim sendo, diante da patente inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/09, tanto materialmente como formalmente, impõe-se a aplicação do artigo 14 do Código Tributário Nacional, porquanto ostentar a natureza de Lei Complementar, formalmente válida, portanto, e, sobretudo, não ultrapassar os limites materiais estabelecidos no Texto Maior, de sorte que será aplicado, a partir da construção

percorrida, tanto para as imunidades genéricas do art. 150, IV, c, assim como para a norma imunitória específica do art. 195, § 7º, ambas da Constituição.

4.3 RECONHECIMENTO DA APLICAÇÃO DO ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL TAMBÉM PARA AS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO (OSCIP)

Diante das considerações gizadas a partir do capítulo segundo, verificou-se que durante a história a sociedade civil, por vezes naturalmente, manifestou-se ao lado do Estado na busca pelo do interesse coletivo e na promoção de um ambiente saudável socialmente.

A partir do processo de redemocratização com Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e de reestruturação da máquina estatal na década de noventa, propalou-se o termo *Terceiro Setor*.

À semelhança do que fora exposto, verificou-se que o Terceiro Setor compreende género do qual são espécies várias entidades, dentre elas as pessoas jurídicas de direito privado e sem fins lucrativos qualificadas como beneficentes de assistência social, certificadas na forma da Lei nº 12.101/09, e aquelas qualificadas com o título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, consoante Lei nº 9.790/99.

4.3.1 Análise sob a perspectiva do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva

Da leitura da norma imunitória específica contida no artigo 195, § 7º da Constituição Federal em sua literalidade, depreende-se o direcionamento de sua aplicação às entidades qualificadas como beneficentes de assistência social. No entanto, fato é que, notadamente por serem espécie de um todo, não há justificativa razoável para não a aplicar também para às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

O discrimen perpetrado pelo fisco federal ao não aplicar os benefícios da imunidade sob análise também para as Oscips, mormente a informação contida no portal da Receita Federal do Brasil, reconhecendo-a tão somente para as entidades portadoras do *Certificado de Assistência Social (Cebas)*, viola de um só golpe os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Dissertar sobre o princípio da igualdade não é tarefa fácil. Como bem assevera Paulo de Barros Carvalho (2014, p 163), o conceito é deveras amplo e amoldável às situações múltiplas, pelo que implica na dificuldade de delimitação campo de incidência das regras aplicáveis. Todavia, fato incontroverso, pelo menos para o mestre, é que a norma do art. 5º, *caput*, da Constituição, que estabelecem serem todos iguais perante à lei, sem distinção de qualquer natureza, destina-se ao legislador, compreendido em sua proporção mais extensa, “isso é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade”.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 84-85) eleva a Justiça como valor essencial do Direito, considerando a obediência a igualdade na efetivação do sentimento de Justiça basilar da noção de Direito.

Debruçando-se sobre o princípio da justiça, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 161) assenta o seu grau como sobreprincípio inconcebível de confronto com os demais, posto que para ele direcionam a sua realização.

Vasculhando o princípio da igualdade sob o prisma do direito tributário constitucional, também denominado princípio do tratamento isonômico, o art. 150 do Texto Fundamental, em seu inciso II, veda aos entes políticos “**instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...] independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.**” (BRASIL, 1998)

O princípio da igualdade ordena ao legislador a não criação de tratamento diferenciado para sujeitos que se encontra em semelhante e idêntica situação, de sorte que violará a igualdade o privilégio concedido àquele em detrimento desse se, pelo menos sob o plano fático, inexistir justificativa para o tratamento diverso.

Do dispositivo supra, extrai-se que a igualdade não é um imperativo a ser aplicado de maneira absoluta, sob pena de tornar-se desigualdade. Como já expressou Aristóteles em sua reflexão imortalizada, o tratamento desigual se justifica na

desigualdade de condições. O que se combate é discriminação onde as condições fáticas, circunstanciais ou inerentes ao sujeito, são idênticas.

Retomando o imperativo da constitucional do *caput* do art. 5º ao legislador, SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO (2015, p. 223) vislumbra dois marcos limitadores obrigatórios da produção normativa em matéria tributária. A sua condução caminhará, por necessário, com o princípio da capacidade contributiva. É dizer, todos devem contribuir ao Estado, mas essa parcela de contribuição não pode implicar no aniquilamento patrimonial do sujeito, senão o que se terá é exploração. A capacidade contributiva permite, assim, identificar as situações aptas a justificar o tratamento diferenciado. Logo, conclui o autor ao apresentar a faceta positiva e a negativa do princípio da igualdade, *in verbis*:

Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdade) impõe-se seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva. Os aspectos negativo e positivo do princípio da igualdade miscigenam-se continuamente, constringendo o legislador ordinário a criar os mesmos deveres tributários para aqueles que manifestarem idêntica capacidade contributiva. Configuram, pois, os requisitos de generalidade e proporcionalidade da norma tributária. (CÔELHO, 2015, p. 233).

Além do imperativo ao legislador, a Justiça, elevada ao posto essencial do ideal de Direito, há de permear a relação tributária, de sorte que a efetivação da igualdade importará na realização da Justiça. Notadamente pela relação entre contribuinte e Estado ser jurídica, e não de poder, o direito de ter tratamento isonômico é garantia fundamental que milita em favor do contribuinte em oposição a tratamento desigual levado a efeito pelo Estado. (MACHADO, 2009, 85-86).

Já se asseverou em linhas anteriores que a capacidade contributiva não se confunde com a econômica, sendo a primeira traduzida na parcela da segunda que o Estado poderá fazer valer o exercício da sua competência para tributar o *quatum* gravado.

Trazendo a pesquisa para a relação da capacidade contributiva ao lado da igualdade, assentou-se a ideia de que é a partir da demarcação precisa da referida capacidade de contribuir com parcela do seu patrimônio que permitirá, no caso concreto, comparar e chegar a resposta se duas situações se assemelham ou não. É dizer, se para determinado fato as circunstâncias objetivas e subjetivas apontam para a tributação de um sujeito qualquer, aquele outro indivíduo que, preenchido o

mesmo suporte normativo e as mesmas condições deverá, praticado no mundo fenomênico igual agir, ser tributada de forma semelhante. A não obediência desse postulado lógico significará em violação à igualdade, a partir do exame da capacidade contributiva concreta.

Nesse jaez, o princípio da capacidade contributiva “representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia”. (FALCÃO *apud* MACHADO, 2009, p. 87). O ideal de Justiça indissociável à concepção de Direito é realizado na medida em que se realiza a obediência a capacidade contributiva e a igualdade.

4.3.2 Impossibilidade de tratamento jurídico distinto para naturezas jurídicas idênticas

Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e entidades beneficentes de assistência social, qualificadas na forma da Lei nº 9.790/90 e 12.101/09, respectivamente, são espécies do gênero Terceiro Setor, que, ao lado do Primeiro Setor, o Estado, atuam em direção à coletividade na promoção do interesse público e dos objetivos constitucionais, referentes aos serviços públicos classificados como *não-exclusivos* do Estado.

Possuem no seu íntimo a mesma essência. São pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, constituídas sob a forma de associação ou fundação. Têm, assim, em sua substância, natureza jurídica idêntica. O ponto de distinção entre elas está tão somente na qualificação que poderão tomar, por escolha própria, atendidos os requisitos legais, na forma da legislação supramencionada, podendo, ainda, sequer optar por essa ou aquela qualificação.

Na essência, como dito, são idênticas, tendo como traço característico sua finalidade não lucrativa e a promoção do interesse público.

A partir dessas premissas, alicerçou-se a noção de que o princípio da capacidade contributiva, em sua ontologia extraída da Lei Maior, dedicou às entidades beneficentes de assistência social a imunidade específica relativa às contribuições para a seguridade social (BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 195, §7º) – assim como as imunidades gerais do art. 150, VI, c – em razão de, embora poderem

possuir capacidade econômica, não detém, por outro lado, capacidade contributiva, mormente lhes faltar signo presuntivo de riqueza, tendo em vista que seu patrimônio é integralmente dedicado ao cumprimento das suas finalidades estatutárias, que deverão ser direcionadas ao bem-estar social. Logo, sua capacidade de contribuir pagando tributo é sempre obstada, posto que entre a sua capacidade econômica e a transformação em riqueza justificante do gravame tributário há um abismo que desemboca seus recursos aos objetivos sociais constitucionais, em decorrência da sua finalidade não lucrativa.

Diante desse balizamento, têm-se para o caso das Oscips igual lógica. São entidades que, qualificadas na forma da lei, vertem seus recursos à coletividade sem intenção de acúmulo de riqueza.

E que não se argumente que pelo fato da qualificação outorgada pelo Poder Público ser distinta, *Certificado de Oscisp e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social*, o seu tratamento também deveria ser.

Com efeito, o tratamento diferenciado dado a essas entidades a partir da legislação que optem por submeter-se, Lei nº 9.790/99 ou 12.101/09, se insere no campo do direito administrativo que, ao regulamentá-las, traça os contornos de como funcionará a sua relação com a Administração Pública. É dizer, delinea a relação jurídica da entidade com o Estado, sob seu aspecto formal, estabelecendo procedimentos, instituindo formas de contratação, termo de parceria, fiscalização, etc.

Mesma sorte não ocorre no campo tributário. A partir das proposições empreendidas até aqui, viu-se que a isonomia deve operar ao lado da capacidade contributiva, pelo menos no campo do direito tributário, identificando situações idênticas sob o olhar fiscal e aplicar as mesmas regras de tributação. Somente assim poder-se-á falar verdadeiramente em Justiça!

Infelizmente, salta aos olhos que essa conclusão notoriamente lógica não seja a mesma entendida pelo fisco federal. Por mero formalismo, a Receita Federal do Brasil somente concebe da imunidade do art. 195, § 7º da Constituição Federal para as entidades portadoras do Certificado de Entidade de Assistência Social (Cebas), qualificadas na forma da Lei nº 12.101/09.

Firmou-se a opinião, evidentemente equivocada, de que a lei apta a regulamentar a norma imunitória de eficácia contida em questão, ao utilizar a expressão ao seu final “[...] que atendam às exigências estabelecidas em lei” (BRASIL. Constituição Federal, 1988, art. 197, § 7º) de que esta lei seria a nº 12.101/09, o que não é verdade.

Deveras, consoante posicionamento firmado, tanto a Lei nº 12.101/09 como a Lei nº 9.790/99 têm em seu mister regular os contornos formais que a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos trará sua relação jurídica com o Estado, não alterando, portanto, o âmbito de sua esfera tributária.

Ademais disso, ainda que a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público intenta-se obter o Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social, para fins de fazer *jus* à imunidade na forma do ilegal entendimento da Receita Federal do Brasil, tal pretensão restaria obstada, posto que, como já afirmado neste trabalho, o artigo 18, § 2º, da Lei 9.790/99 veda expressamente a cumulação de qualificações por período superior a cinco anos. Logo, o desiderato da entidade restaria fadado ao insucesso.

Em assim sendo, orientado pelo princípio da capacidade contributiva e isonômica, a fim de realizar o ideal de Justiça, não há como conceber o tratamento diferenciado entre Organização da Sociedade Civil de Interesse Público e as denominadas entidades beneficentes de assistência social.

De mais a mais, a partir de interpretação teleológica, extraindo-se o real sentido da norma, bem como guiado pela interpretação histórica, depreende-se que o a Constituição Federal visa resguardar as entidades de direito privado sem fins lucrativos, sob a qualificação ou titulação formal que se dê, retirando dos entes políticos competência para tributá-las, atribuindo-lhes situação de intributabilidade, haja vista o papel fundamental que exercem ao auxiliar o Estado paralelamente na promoção dos objetivos e finalidades sociais à coletividade.

Por derradeiro, afora esses fatos, a Lei 12.101/09 se reveste de inconstitucionalidade material e formal, não podendo concebê-la como aplicável para regular a imunidade do art. 195, § 7º da Constituição Federal. No entanto, ainda que válida fosse, não poderia vedar o gozo da norma imunizante pelas entidades qualificadas como Oscip.

Logo, para fins de fruição da imunidade, a normativa que se amolda para estabelecer os requisitos necessários para o direito à imunidade em questão é o art. 14 do Código Tributário Nacional. Aplicando-se de igual modo a imunidade das contribuições para a seguridade social também para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips).

5 CONCLUSÃO

Percorridos os pontos controvertidos e a argumentação levada a efeito, faz-se necessário trazer desfecho ao presente estudo, para evidenciar a fundamentação empreendida e a conclusão que se chegou.

Ainda nas linhas iniciais, reportou-se a acontecimentos históricos, tendo em vista a reconhecida importância operada pelos fatos passados, seja para trazer lucidez ao presente, seja para apontar a direção futura e os anseios a serem perseguidos.

Destarte, promoveu-se rápido apanhado de eventos pretéritos para destacar as relações entre os indivíduos e a formação da Sociedade e do Estado. O homem, antes de tudo, é um animal político. A associação humana à vida organizada é inevitável. O contrato social serve de instrumento de encontro de vontades declaradas que apontam para os objetivos dos indivíduos que a manifestam. Concebeu-se, assim, o movimento natural que conduz os indivíduos a organizarem na efetivação dos interesses que lhes são comuns.

Sob outra ótica, analisou-se a relação jurídica a partir do Estado, partido do Estado Antigo até a chegada do Moderno, destacando a relação jurídica travada entre o Poder Soberano e seus “súditos” e a manifestação de institutos assimilados hodiernamente, como por exemplo o instituto do *benefício*, no Estado Medieval, em que o senhor feudal concedia parte de suas terras para que seu súdito as cultivasse, devendo este entregar-lhe parcela da sua produção. Por ser a terra de propriedade do senhor feudal, ainda que explorada por outrem, não incidia o tributo sobre as terras. Essa noção, leia-se vedação à autotributação, pode ser comparada com a noção atual de imunidade recíproca entre os entes político, posto que não faz sentido o Estado tributar a si mesmo.

Em seguida, adentrou-se no contexto brasileiro, percorrendo seus antecedentes históricos, relacionados com exteriorização da sociedade civil organizada ao logo do tempo, até o momento em que culminou o processo de redemocratização e crise do Estado brasileiro da década de noventa, em que o Estado redesenhou o seu aparelhamento, notadamente por reconhecer a falência do intervencionismo exacerbado e sua incapacidade em promover isoladamente o alcance de todos os objetivos constitucionais, redefiniu sua estrutura em setores, um deles dedicados a

serviços não exclusivos do Estado, permitindo a participação da sociedade civil organizada na realização do fins sociais constitucionalmente antevistos, atuando ao lado do Poder Público. Esse campo de atuação ficou conhecido como Terceiro Setor.

O Primeiro Setor se refere ao Estado, e diz respeito às funções que só por ele podem ser operadas. O Segundo Setor, compõe as pessoas jurídicas de direito privado que se voltam pela busca do lucro, direcionando sua atuação para o mercado capitalista. Finalmente, o Terceiro Setor compreende o conjunto de pessoas jurídicas de direito público, que, por não perseguirem lucro e verterem sua atividade para à coletividade, atuam na promoção do interesse público.

Nesse passo, investigou-se as entidades que compõe o Terceiro Setor, destacando a legislação de regência, suas características, a forma com que se relacionam juridicamente com o Estado e os benefícios que lhes são possibilitados.

Em especial, tratou das entidades qualificadas como beneficentes de assistência social, certificadas na forma da Lei nº 12.101/09, e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, qualificadas na forma da Lei nº 9.790/99.

Merece destaque o fato de que as entidades possuem no seu nascedouro a mesma natureza jurídica. Todas são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, constituídas sob a forma de fundação ou associação. O que irá dedicar-lhes tratamento diferenciado sob o aspecto da relação jurídica formal a ser travada com o Poder Público, ou seja, as regras gerais procedimentais aplicáveis, será a através da legislação que optou por submeter-se.

Procedido esse exame inicial, o objeto de análise passou a ser o instituto da imunidade tributária.

Preliminarmente, diferenciou-se imunidades de princípios tributários, ambos insertos no Sistema Tributário Nacional inaugurado na Constituição Federal de 1998 como limitações ao poder de tributar.

Assim, afirmou que os princípios são normas estruturantes do sistema, verdadeiros mandamentos de otimização a serem realizados em todos os aspectos. São normas dotadas de abstração e generalidade, aplicáveis ao caso concreto mediante exercício de proporcionalidade, ponderação, necessidade e adequação.

A respeito das imunidades, viu-se que são normas pré-valoradas dedicadas ao caso concreto anteposto, visto que estabelecidas para situações específicas e já previstas, albergando sempre em seu conteúdo a efetivação de um princípio.

No tocante à natureza jurídica das imunidades, conclui-se que são verdadeiras situações de incompetência tributária, estabelecidas em caráter finito e determinado na Carta Fundamenta. Obstam o exercício da competência tributária, posto que preveem situações de completa intributabilidade impossível de ser perturbada pelos entes políticos, notadamente por constituírem garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo-se, assim, em verdadeiras cláusulas pétreas.

Ato seguinte, o objetivo foi compreender a forma de interpretar a norma constitucional, e, por via de consequência, a norma tributária constitucional que estabelece as hipóteses de imunidade. Ratificando o modelo de interpretação hermenêutica estrutural, apresentado por Miguel Reale, chegou-se ao entendimento que é trabalho do exegeta extrair da norma seu real sentido, interpretando o Texto Fundamental em sua unidade e a partir dos aspectos teleológicos da norma, de sorte a adentrar a sua essência e aplicar seus efeitos na exata medida hipotetizada. Nessa inteligência, destaca-se equivocado interpretar a norma imunitória restritivamente. Deveras, não deve esta ser alargada, sob pena de frustrar a arrecadação, tampouco restringi-la, violando garantias e direitos fundamentais do contribuinte. Como dito, repita-se, a interpretação adequada é aquela que extrai da norma seu real sentido e a aplica em sua autêntica finalidade.

Após, diferenciou-se imunidade, isenção e não incidência. Com efeito, registrou que embora o legislador utilize a expressão “isenção” ou “isentas” na *Lex Mater*, fato incontroverso que as normas exonerativas ali previstas se tratam de efetivas imunidades. Já sobre a isenção, diferentemente da imunidade que significa incompetência do ente político, aquela, por sua vez, limita o exercício dessa competência, e está prevista na legislação infraconstitucional. Sobre a não incidência, comungou-se do entendimento de que se tratam de verdadeiro irrelevante jurídico, notadamente pelo fato que o resultado da não incidência é o oposto da incidência, que justificaria o agir do Estado sob a perspectiva do direito tributário.

Concluída esta etapa, procedeu-se o aprofundamento da matéria sob o ângulo da problemática proposta, analisando a imunidade tributária sob a perspectiva da Oscip

para, ao final, concluir se goza ou não da imunidade do artigo 195, § 7º, da *Magna Carta*.

Tendo em vista os aspectos semelhantes, fora examinada a imunidade genérica do artigo 150, VI, c, da Constituição, referente a imunidade sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, que não possuem finalidade lucrativa, na forma das exigências trazidas em lei.

Conclui-se que a imunidade em questão se refere às instituições que atuam ao lado do Estado na realização do interesse público. Esta decorre ontologicamente da Constituição, consubstanciada no princípio da capacidade contributiva, uma vez que por serem entidades sem fins lucrativos, não possuem signo presuntivo de riqueza que possa sustentar tributação. Com efeito, a partir do apanhado histórico, não é coincidência a presença de tais entidades no cenário jurídico, assim como também não é eventualidade as normas imunitórias previstas, posto que por sua fundamental relevância na atuação paralela ao Poder Público, traduzem conquistas sociais conquistadas ao logo do tempo.

Traçou-se divergência entre o conceito de capacidade contributiva e capacidade econômica, aferindo que sempre que houver a primeira haverá a segunda, embora o inverso seja falso. A capacidade contributiva se revela na parcela de riqueza que a tributação aponta como alvo. Riqueza essa inexistente nas entidades analisadas, notadamente que por não perseguirem lucro, seu resultado positivo é revertido para as suas atividades institucionais, visando, assim, a satisfação do interesse público. Nesse mesmo jaez assentou-se que a existência de valor positivo não elide a qualidade da entidade para fins de gozo da imunidade. O que não pode haver é a perseguição do lucro e sua distribuição e repartição entre seus fundadores e associados.

Posteriormente, adentrou-se propriamente na análise da norma contida no artigo 195, § 7º, da Constituição.

O labor inicial foi definir o seu conceito, natureza jurídica e regime de direito aplicável. Decerto, com as premissas argumentativas gizadas nas linhas anteriores, não foi difícil perceber que a regra prevista no referido dispositivo, embora o legislador empregue de forma pouco técnica a expressão “são isentas”, tratam-se de verdadeiras imunidades.

Consoante destacado no tocante à interpretação da norma constitucional, dela deve-se extrair sua real essência, não se deixando guiar por mera nomenclatura ou vestimenta formal que lhe seja dada.

Concernente à aplicação da imunidade, averiguou-se que no seu âmbito de intributabilidade estão todas as contribuições para a seguridade social, não somente as previdenciárias. Apontou-se ainda, que a gratuidade dos serviços ofertados não pode ser exigida como requisito elementar para a concessão da norma imunitória. Outrossim, registrou que a norma, para além de abarcar as entidades que prestam serviços na área de assistência social, aplica-se também às entidades que tem como sua atividade institucional a promoção da saúde e da educação.

Quando às exigências estabelecidas em lei, asseverou que a Receita Federal do Brasil possui entendimento que para a concessão da aludida imunidade faz-se necessário que a entidade seja certificada como beneficente de assistência social, devendo, para tanto, atender aos requisitos estabelecidos na lei 12.101/2009.

Relativamente sobre a referida lei, defendeu-se a sua inconstitucionalidade, tanto material como formal. Material na medida que a legislação infraconstitucional trouxe critérios para além dos previstos na Carta Constitucional, implicando em efetiva barreira ao proveito da imunidade por entidades que fariam *jus* a não tributação. Assim, foi além dos limites materiais a que deveria regular. Sob o aspecto formal, é inconstitucional por não revestir a ritualística atinente à lei complementar e sua aprovação por *quorum* absoluto. Extraí-se do artigo 146, II, da Constituição Federal, competir à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, como é o caso em questão. Desse modo, afirmou-se a inconstitucionalidade da indigitada lei ordinária.

Diante da supracitada inconstitucionalidade, entendeu apropriada a incidência do artigo 14 do Código Tributário Nacional, mormente trata-se de Lei Complementar, também aplicado à imunidade genérica do artigo 150, VI, c, da Constituição, que condiciona para o gozo da imunidade: não distribuição do seu patrimônio ou suas rendas; aplicar seus recursos integralmente no País, visando a manutenção dos seus objetivos institucionais, manter escrituração de suas receitas e despesas em livros cuja veracidade contábil se possa afirmar. Com relação a este último requisito, fica demonstrado que a imunidade atinge tão somente a obrigação principal, ou seja, o dever de pagar tributo, não elidindo e nem dispensando o contribuinte imune do

cumprimento do das obrigações acessórias, também conhecidas como deveres instrumentais, que operam no interesse da fiscalização.

Por derradeiro, da análise da imunidade do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal sob a perspectiva das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, concluiu-se que não há justificativa legal para amparar o entendimento da Receita Federal do Brasil a não reconhecer a imunidade dessas entidades.

Com efeito, trata-se de discriminação que não prospera. Conforme estabelecido no capítulo inicial, entidades certificadas como beneficentes de assistência social e entidades qualificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, são espécies do gênero Terceiro Setor. Em seu íntimo guardam o mesmo conteúdo e a mesma finalidade que a norma imunitória visa salvaguardar, ou seja, tratam-se de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestam seus serviços à coletividade na promoção do interesse público e no alcance dos objetivos constitucionais, relativo ao setor de serviços não exclusivos do Estado.

Logo, à luz do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, ao menos no âmbito tributário, não há situação que justifique tratamento fiscal distinto para entidades de idêntica natureza jurídica e circunstâncias, havendo que se dar no presente caso tratamento semelhante, a fim de realizar-se o ideal de Justiça.

Ainda, adotando método interpretativo teleológico e histórico, fica evidente o direito das Oscips às normas imunitórias estudadas, notadamente a do artigo 195, § 7, da Constituição Federal, relativa às contribuições para a seguridade social, devendo, assim, reconhecer-se a elas tal direito, ainda que não possuam o certificado de entidade beneficente de assistência social, aplicando-se para fins de reconhecimento da imunidade o quanto disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 28. ed. rev. atual. até a Emenda Constitucional n. 67/10. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL, Presidente, 1995. **PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO**: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento. **Isenção de contribuições Sociais**. 04 fev. 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencao-de-contribuicoes-sociais>>. Acesso em: 16 set. 2017.

_____. **Medida Provisória nº 2.123-29**, de 23 de fevereiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2123-29.htm#art29>. Acesso em: 10 set. 2017.

_____. **Lei nº 91**, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quaes são as sociedades declaradas de utilidade pública. Rio de Janeiro, RJ, de 4.9.1935. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0091.htm>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Lei nº 9.790**, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 10 set. 2017.

_____. **Lei nº 9.637**, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9637.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 8.742**, de 7 de novembro de 1993. Dispõe sobre a organização da

Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 8.706**, de 14 de setembro de 1993. Dispõe sobre a criação do Serviço Social do Transporte – SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 8.029**, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8029cons.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 7.347**, de 24 de julho de 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347orig.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 3.577**, de 17 de maio de 1959. Isenta da taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3577.htm>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Lei nº 13.204**, de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art9>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 13.019**, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-

2014/2014/lei/L13019compilado.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 12.101**, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Lei nº 1.493**, de 13 de dezembro de 1951. Dispõe sobre o pagamento de auxílios e subvenções. Rio de Janeiro, RJ, de 14.12.1951. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1493.htm>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 9**, de 28 de fevereiro de 1945. ALTERA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1937. Rio de Janeiro, RJ, 1 mar. 1945. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCT/LCT009.htm>. Acesso em: 11 set. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 18**, 1º de dezembro de 1995. Reforma o Sistema Tributário. Brasília, DF, 6 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 11 set. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 10**, 9 de novembro de 1964. Altera os artigos 5º, 15, 29, 141, 147 e 156 da Constituição Federal. Brasília, DF, 11 de nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc10-64.htm>. Acesso em: 11 de set. 2017.

_____. **Decreto-lei nº 9.853**, de 13 de setembro de 1946. Atribui à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar e organizar o Serviço Social do Comércio e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del9853.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Decreto-lei nº 9.403**, de 25 de junho de 1946. Atribui à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar, organizar e dirigir o Serviço Social da Indústria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del9403.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Decreto-lei nº 8.621**, de 10 de janeiro de 1946. Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del8621.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 525**, de 1º de julho de 1938. Institui o Conselho Nacional de Serviço Social e fixa as bases da organização do serviço social em todo o país. Rio

de Janeiro, RJ, de 5.7.1938. Disponível em: <
<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-525-1-julho-1938-358399-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Decreto-lei nº 4.048**, de 22 de janeiro de 1942. Cria o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (SENAI). Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4048.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 20.351**, de 31 de agosto de 1931. Crêa a Caixa de Subvenções, destinada a auxiliar estabelecimentos de caridade, de ensino técnico e os serviços de nacionalização do ensino. Rio de Janeiro, RJ, de 5.9.1931. Disponível em: <
<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20351-31-agosto-1931-508403-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Decreto nº 8.726**, de 27 de abril de 2016. Regulamenta a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, para dispor sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8726.htm#art95>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Decreto nº 4.682**, de 24 de janeiro de 1923. Crea, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país, uma caixa de aposentadoria e pensões para os respectivos empregados. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682.htm>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Decreto nº 4.499**, de 4 de dezembro de 2002. Altera o art. 3º do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4499impressao.htm>. Acesso em 9 set. 2017.

_____. **Decreto nº 3.504**, de 13 de junho de 2000. Altera dispositivos do Decreto n. 2.536, de 6 de abril de 1998, que dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Disponível em: <
<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/102905/decreto-3504-00>>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Decreto nº 3.100**, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3100.htm>. Acesso em 10 set. 2017.

_____. **Decreto nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 7 set. 2017.

_____. **Decreto nº 2.536**, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2536impressao.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 23 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 11 set. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**, de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 11 set. 2017.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 11 set. 2017.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 11 de set. 2017

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 26 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 16 set. 2017.

_____. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 9 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 556.664-1**. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria Químicas Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ, 14 nov. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 16 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 170**. Brasília, DF, 8 a 12 nov. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo170.htm>>. Acesso em: 16 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-DF**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 9 set. 1998. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347276>>. Acesso em: 16 set. 2017.

CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.
CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civi**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2010.
GASPARDO, Murilo. Transformações no Estado e Relações Estado-Sociedade no Século XXI. **Revista de Direito do Terceiro Setor – REDTS**, Belo Horizonte: n. 9, p. 9-21, jan./jun. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MÂNICA, Fernando Borges. Panorama histórico-legislativo do Terceiro Setor no Brasil: do conceito de Terceiro Setor à Lei das OSCIP. In: JUSTINO DE OLIVEIRA, Gustavo (coord.) **Terceiro Setor, Empresas e Estado: novas fronteiras entre o público e o privado**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 163-194.

_____. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: teoria e prática**. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de Direito do Trabalho**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. 1. ed. São Paulo: Marins Fontes, 2005.

PERGENTINO, Marcelo Carvalho. **A aplicação do artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal de 1998 sem lançamento na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional**. 2015. Monografia (Graduação) – Faculdade Baiana de Direito, Salvador.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOENMAKER, Janaina. O Terceiro Setor e a proteção dos direitos fundamentais. **Revista de Direito do Terceiro Setor – REDTS**, Belo Horizonte: n. 2, p. 25-50, jul./dez. 2007.

SILVA, Maria das Graças Bigal Barboza da; SILVA, Ana Maria Viegas da. **Terceiro Setor**: gestão das entidades sociais: (ONG – Oscip – OS). Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Mitigação da Carga Tributária e OSCIPs – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. In: PEREIRA, Antonio Jorge da Silva; SILVA, Cinthya Nunes Videira da; MACHADO, Décio Lencioni; COVAC, José Roberto; FELCA, Marcelo Adelqui (coord.). **Direito Educacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.126-143.

VALLE, Vanice Lírio do. Terceiro Setor e parcerias com a Administração Pública: desafios e controle das OS e OSCIPs. **Revista de Direito do Terceiro Setor – REDTS**, Belo Horizonte: n. 9, p. 47-62, jul./dez. 2008.