

REFLEXÕES SOBRE A NOVA LEI COMPLEMENTAR DO CEBAS

REFLECTIONS ON THE NEW COMPLEMENTARY LAW OF CEBAS

Ana Paula de Carvalho Queiroz ¹
Felipe Boer ²

Resumo: o presente artigo tem como objeto a análise da imunidade tributária das entidades de assistência social em relação às contribuições para a Seguridade Social, prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e regulamentada pela Lei Complementar n. 187/2021, a fim de compreender as discussões judiciais relativas ao tema travadas e ainda em trâmite no âmbito das instâncias ordinárias e extraordinárias da Jurisdição Federal.

Palavras-Chave: Imunidade tributária. Contribuições para a Seguridade Social. Jurisdição Federal.

Abstract: the purpose of this article is to analyze the tax immunity of social assistance entities in relation to Social Security contributions, provided for in paragraph 7 of article 195 of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 and regulated by Complementary Law n. 187/2021, in order to understand the judicial discussions related to the subject held and still pending within the scope of the ordinary and extraordinary instances of the Federal Jurisdiction.

Keywords: Tax Immunity, Social Security Contributions, Federal Jurisdiction.

¹ Graduada em Direito pela Universidade Federal do Estado do Mato Grosso do Sul.

² Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

1. Introdução

O presente artigo tem como objetivo analisar e interpretar a imunidade tributária das entidades de assistência social em relação às contribuições para a Seguridade Social, prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e regulamentada pela Lei Complementar n. 187/2021, com base na doutrina especializada e na jurisprudência dos Tribunais, a fim de compreender as discussões judiciais relativas ao tema travadas e ainda em trâmite no âmbito das instâncias ordinárias e extraordinárias da Jurisdição Federal.

O tema proposto justifica-se pelas seguintes razões: (i) o tema relativo às benesses fiscais é frequentemente discutido nos âmbitos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, de modo que sua compreensão é fundamental para o exercício de qualquer atividade relacionada às funções estatais, mormente no âmbito federal, dada a grande quantidade de tributos que o Legislador Constituinte atribuiu à competência tributária da União e tendo em vista, ainda, que o modelo federal é frequentemente utilizado como modelo para a criação de benesses fiscais no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (ii) há um grande volume de ações judiciais no âmbito da Justiça Federal envolvendo o tema e as diversas legislações de regência que se sucederam, o que demonstra novamente a relevância da temática; (iii) em 16 de dezembro de 2021, foi editada a Lei Complementar n. 187, que se propõe a ser a mais moderna lei de regência sobre o tema. Porém, conquanto seja recente, a norma mantém algumas das polêmicas existentes sob a égide da Lei n. 12.101/2009 relativas à certificação exigida para o gozo da benesse e, ainda, traz dispositivos permeados de novos problemas, de modo que o tema ainda está em construção perante o Poder Judiciário.

O presente artigo inicia-se com a análise dos fundamentos e da natureza jurídica da norma constitucional de imunidade de contribuições das entidades de assistência social para a Seguridade Social.

Em seguida, analisar-se-á a concretização da norma prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Ato contínuo, buscar-se-á analisar os principais pontos trazidos pela Lei Complementar n. 187/2021 relativos à temática objeto deste trabalho, assunto dotado de polêmicas na nova legislação.

O presente artigo se encerra com as Considerações Finais, nas quais são apresentados pontos conclusivos destacados, seguidos da estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a imunidade tributária das entidades de assistência social em relação às contribuições para a Seguridade Social na Lei Complementar n. 187/2021.

Quanto à Metodologia empregada, utilizou-se o Método Indutivo³ na Fase de Investigação⁴, o Método Cartesiano⁵ na Fase de Tratamento de Dados, e o Método Dedutivo na Fase de Escrita. Nas diversas fases da Pesquisa, foram acionadas as Técnicas do Referente⁶, da Categoria⁷, do Conceito Operacional⁸ e da Pesquisa Bibliográfica⁹.

2. A norma constitucional de imunidade de contribuições das entidades de assistência social para a Seguridade Social

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é o primeiro texto constitucional brasileiro a separar a ordem econômica e a ordem social em títulos apartados. Isto se deve, essencialmente, à opção política, por parte do Poder Constituinte Originário, de adotar um modelo de

³ PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** p. 114.

⁴ PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** 14 ed. Ver., atual. E ampl. Florianópolis: Empório Modara, 2018. p. 112-113.

⁵ Sobre as quatro regras do Método Cartesiano (evidência, dividir, ordenar e avaliar): LEITE, Eduardo de oliveira. **A monografia jurídica.** 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 22-26.

⁶ PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** p. 69.

⁷ PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** p. 41.

⁸ PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** p. 58.

⁹ PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** p. 217.

Constitucionalismo Social, vale dizer, derivado da consagração do Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*, *Wohlfahrtsstaat*, Estado Providência ou de Prestações). Neste, o papel do Estado sofre profunda ressignificação, deixando de ser mero garantidor das liberdades individuais ou negativas e passa a assumir, também, obrigações positivas de intervenção nos domínios econômico e social a fim de reduzir desigualdades e efetivar direitos sociais.

A intervenção do Estado no domínio social é feita por meio da prestação de serviços públicos ou pelo fomento de atividades privadas consideradas socialmente relevantes, por exemplo, por meio de concessão de desonerações tributárias.

Não obstante, a finitude de recursos financeiros e a expressiva quantidade de pessoas em situação de necessidade (seja de saúde, de educação ou de qualquer outra ordem), mormente nos setores mais carentes da sociedade, obstam que o Estado efetive direitos sociais de maneira satisfatória.

Em razão dessa realidade fática, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88, de forma engenhosa, instituiu um mecanismo jurídico de índole tributária visando a incentivar particulares a prestarem serviços sociais mesmo sem a contrapartida de receberem diretamente recursos oriundos dos cofres públicos. Criou-se, assim, a imunidade tributária das entidades de assistência social em relação às contribuições para a Seguridade Social, materializada no texto do parágrafo 7º do artigo 195 do texto constitucional, nos seguintes termos: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Embora a Constituição utilize expressamente o termo “isentas”, a norma em questão ostenta natureza jurídica de imunidade, pois se trata de norma de incompetência tributária, fixada no próprio texto constitucional. Trata-se, ademais, de imunidade: específica e incidente sobre contribuições sociais instituídas pela União; subjetiva ou pessoal, pois se dirige diretamente à proteção das entidades beneficentes de assistência social; incidental ou política, pois criada por opção de política fiscal e social, já que, ao menos em princípio, as

entidades beneficiárias poderiam “sujeitar-se perfeitamente à incidência de contribuições para a seguridade social, caso não tivesse o constituinte originário deliberado expressamente em sentido contrário”¹⁰; e condicionada ou não autoaplicável, pois a própria norma aduz a necessidade de regulamentação em nível infraconstitucional.

A respeito da norma adequada para regulamentar a imunidade em questão, faz-se necessário tecer breves comentários, a fim de se entender a necessidade de edição da Lei Complementar n. 187/2021 para sua regulamentação.

3. A concretização da norma imunizante prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Em doutrina consolidada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, José Afonso da Silva classifica as normas constitucionais quanto à sua eficácia jurídica separando-as em: (a) normas constitucionais de eficácia plena; (b) normas constitucionais de eficácia contida; e (c) normas constitucionais de eficácia limitada¹¹.

Valendo-se estritamente dos termos empregados na classificação de José Afonso da Silva, Regina Helena Costa defende que todas as normas constitucionais que preveem imunidades tributárias, entre elas, assim, o parágrafo 7º do artigo 195 do texto constitucional, são dotadas de eficácia plena ou de eficácia contida, mas jamais de eficácia limitada, na medida em que são direitos fundamentais, os quais, por força do princípio da máxima efetividade, estabelecido no parágrafo 1º do artigo 5º do texto constitucional, têm aplicação imediata. Segundo este entendimento, reconhecer a possibilidade de uma norma imunizante ser dotada de eficácia limitada, seria enfraquecer a força normativa

¹⁰ COSTA, José Guilherme Ferraz da. **Seguridade Social e Incentivos Fiscais**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 90.

¹¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 23.

da Constituição, por condicionar o exercício de um direito fundamental à vontade do legislador infraconstitucional em editar a norma legal¹².

Não obstante a solidez do raciocínio acima, a posição aparentemente majoritária na doutrina aponta tratar-se de norma de eficácia limitada, porquanto o próprio parágrafo 7º do artigo 195 do texto constitucional remete à “lei”, o que denota que a norma “depende de regulamentação infraconstitucional para sua plena operatividade, adequando-se perfeitamente à categoria que alguns denominam de “normas condicionadas”¹³.

Nesse sentido, formaram-se duas correntes na doutrina, uma defendendo que a norma imunizante em questão deveria ser regulamentada por meio de lei ordinária, e outra defendendo sua regulamentação por meio de lei complementar.

A corrente que defende a necessidade de edição de lei ordinária para regulamentar a imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 do texto constitucional fundou-se, especialmente, em dois argumentos: (1) a ausência de menção expressa à necessidade de lei complementar, em verdadeiro silêncio eloquente do constituinte originário; e (2) a suposta existência de imunidades reguladas por meio de lei ordinária sem que exista controvérsia a respeito.

Quanto ao primeiro argumento, defende-se que o inciso II do artigo 146 do texto constitucional não se aplica às contribuições sociais, na medida em que o *caput* do artigo 149 da mesma Carta Magna, ao disciplinar as contribuições sociais em geral, estabelece que a elas se aplica apenas o inciso III do referido artigo 146, o que significa, *a contrario sensu*, que deixou de forma, propositadamente, a aplicação do inciso II, precisamente para permitir que o tema fosse regulado por meio de lei ordinária.

¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 97-98.

¹³ COSTA, José Guilherme Ferraz da. **Seguridade Social e Incentivos Fiscais**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 92.

Quanto ao segundo argumento, sustentou-se que outras imunidades previstas no texto constitucional se subordinariam a requisitos estabelecidos por lei ordinária. Assim é que, por exemplo, o parágrafo 4º do artigo 153 assegura a imunidade do imposto sobre propriedade territorial rural incidente sobre pequenas glebas rurais “definidas em lei”, quando as explore, só com a sua família, o proprietário que não possua outro imóvel, sendo que o artigo 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.393/1996, que é ordinária, definiu o que são pequenas glebas rurais.

Por sua vez, a corrente que defende a necessidade de edição de lei complementar para regulamentar a imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 do texto constitucional fundou-se em dois argumentos: (1) a alegação de interpretação sistemática da Carta Magna; e (2) a necessidade de interpretação restritiva de qualquer dispositivo constitucional que possa autorizar a criação de requisitos que deem azo à mitigação do viés social da imunidade em questão.

Quanto ao primeiro argumento, com efeito, o inciso II do artigo 146 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece que cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder tributar”, expressão que compreende duas temáticas, a dos princípios tributários e a das imunidades tributárias.

Quanto ao segundo argumento, defende-se que, como as imunidades tributárias foram criadas pelo constituinte como forma de tutela de princípios e valores caros a ele e em consonância com os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, a interpretação da norma não pode conduzir à conclusão que autorize a criação de requisitos que deem azo à mitigação do viés social da imunidade em questão, sob pena de subversão dos valores que fundaram a ordem jurídico-constitucional.

Embora a jurisprudência do Pretório Excelso tenha oscilado ao longo da égide da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a Corte, ao julgar os embargos de declaração no recurso extraordinário 566.622/RS (Tema 32 da Repercussão Geral) assentou a seguinte tese: “A lei

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

4. A imunidade de contribuições das entidades beneficentes de assistência social para a Seguridade Social na Lei Complementar n. 187/2021

Por opção metodológica e sem nenhuma pretensão de esgotar o assunto, o presente artigo abordará apenas os pontos essenciais da Lei Complementar n. 187/2021 e relativos à imunidade tributária. Tal corte temático se justifica, especialmente, porque a nova legislação, a par de pacificar controvérsias debatidas nos Tribunais à luz da legislação anterior, também trouxe dispositivos passíveis de controvérsia e que, portanto, podem gerar novos litígios entre contribuintes e o Fisco.

4.1 A certificação das entidades beneficentes de assistência social

Até o advento da Lei Complementar n. 187/2021, a jurisprudência firmou o entendimento de que o ato administrativo por meio do qual há a concessão de certificação das entidades beneficentes de assistência social (o denominado CEBAS) seria ato de natureza declaratória, isto é, ato administrativo por meio do qual “a Administração Pública apenas reconhece um direito de que já existia antes do próprio ato”¹⁴. Por conseguinte, a imunidade de contribuições das entidades de assistência social para a Seguridade Social teria início já no momento em que a entidade preenchesse os requisitos legalmente exigidos, como explicou o Supremo Tribunal Federal, *e.g.*, na ação direta de inconstitucionalidade 4.480, e a certificação posterior seria ato formal e declaratório, cujos efeitos jurídicos, portanto, teriam eficácia *ex tunc*, retroagindo até o momento do preenchimento dos requisitos por parte da entidade e sendo mantidos enquanto a certificação fosse renovada, “salvo descumprimento comprovado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante processo

¹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 31ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 258.

administrativo fiscal, atualmente regulado pelo art. 32 da Lei n.º 9.430/1996 e normativos próprios da Receita”¹⁵.

Nesse sentido, inclusive, após inúmeras discussões judiciais sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça editou o Enunciado 612 das Súmulas de sua jurisprudência, *in verbis*:

Súmula 612. O certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

Não obstante, a Lei Complementar n. 187/2021 não é clara sobre o tema e traz margem para novos embates judiciais.

Com efeito, o *caput* do artigo 3º da lei em questão estabelece que somente farão jus à imunidade “as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam aos seguintes requisitos [...]”. A redação do dispositivo, portanto, dá a entender que a nova legislação considera o CEBAS, em um primeiro momento, como sendo ato administrativo verdadeiramente constitutivo, isto é, ato que “cria uma nova situação jurídica individual para seus destinatários, em relação à Administração”¹⁶.

Complicando ainda mais a situação, o referido artigo 3º parece conflitar com o *caput* do artigo 36 da mesma lei, pois este dispositivo estabelece que os efeitos jurídicos do CEBAS, uma vez concedida a certificação, “retroagirão à data de protocolo do requerimento para fins tributários”. Ou seja, a Lei Complementar em questão dá a entender que o CEBAS teria natureza constitutiva, pois condiciona o gozo da imunidade ao preenchimento dos requisitos legais, mas, posteriormente, trata do instituto como se possuísse

¹⁵ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 11. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 698-699.

¹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 172.

natureza declaratória, pois diz que os efeitos da imunidade retroagiram ao período do requerimento.

Não bastasse a aparente contradição acima, a Lei Complementar ainda estabelece, em seu artigo 6º, que os requisitos que deverão ser demonstrados à autoridade administrativa se darão com referência ao ano fiscal anterior ao do protocolo.

Em suma, a lei trata do CEBAS ora como ato constitutivo, ora como ato declaratório, e mesmo quando o considera ato declaratório, estabelece o início dos efeitos jurídicos da concessão à data do requerimento, mas, paradoxalmente, exige que o requerimento seja instruído com a prova de preenchimentos dos requisitos em ano anterior, desconsiderando-o para fins de efeitos da benesse.

A Lei Complementar n. 187/2021, ademais, ainda traz outras polêmicas relativas à certificação.

Em algumas hipóteses, como no parágrafo único do artigo 29 e no parágrafo 5º do artigo 31, deixa a concessão da certificação a juízo discricionário da autoridade administrativa (que será do Ministério da Cidadania, do Ministério da Educação ou do Ministério da Saúde, conforme a área de atuação da entidade privada requerente). Ou seja, mesmo entidades de assistência social que estejam de acordo com a legislação podem ter a benesse tributária indeferida, tratamento que não parece se compatibilizar com o regime jurídico constitucional das imunidades tributárias.

Da mesma forma, o artigo 40 da Lei Complementar n. 187/2021 estabelece que a norma em questão somente se aplicará aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação apresentados a partir da data de publicação da nova lei, e o parágrafo 2º desse mesmo artigo estabelece que aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação pendentes de decisão até a data de publicação da nova lei serão regidos pelas regras da legislação vigente à época do protocolo, porém não especifica qual seria essa legislação e parece se olvidar das normas declaradas inconstitucionais pelo

Supremo Tribunal Federal, o que com certeza dará azo a novas discussões judiciais sobre o tema.

4.2 A abrangência da imunidade

Estabelece o artigo 4º da Lei Complementar n. 187/2021:

Art. 4º. A imunidade de que trata esta Lei Complementar abrange as contribuições sociais previstas nos incisos I, III e IV do caput do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, relativas a entidade beneficente, a todas as suas atividades e aos empregados e demais segurados da previdência social, mas não se estende a outra pessoa jurídica, ainda que constituída e mantida pela entidade à qual a certificação foi concedida.

Agora, a lei deixa claro a quais contribuições sociais se aplica, o que tende a reduzir significativamente as controvérsias a respeito dos limites da imunidade, especialmente em relação ao PIS sobre a folha de pagamentos, objeto de histórica resistência por parte da Receita Federal do Brasil.

Tal tendência, inclusive, já vem sendo reconhecida por alguns órgãos da Administração Federal, como, *e.g.*, a Secretaria de Modalidades Especiais de Educação (SEMESP), a qual tem compreendido que a imunidade das entidades abrange a Cota Patronal do INSS, PIS e COFINS, CSLL e as contribuições sociais sobre a receita de concurso de prognóstico e sobre as importações de bens e serviços do exterior.

Neste sentido, encerra-se antiga discussão entre contribuintes e o Fisco relativa ao PIS, de modo que entidades que, não obstante façam jus à benesse fiscal, estejam sendo objeto de cobranças administrativas ou ações de execução fiscal, agora tem base legal para pleitear a extinção das cobranças, o que encerrará diversas ações em curso.

Por outro lado, é de se notar que o artigo 4º da Lei Complementar n. 187/2021 não inclui a contribuição social do salário-educação, prevista no parágrafo 5º do artigo 212 do texto constitucional, o que poderá conduzir ao ajuizamento de novas ações judiciais, buscando incluir tal exação no espectro de abrangência da imunidade, porquanto, embora a educação não seja tecnicamente um ramo da Seguridade Social, ao menos na dicção do *caput* do artigo 194 da Constituição, o Supremo Tribunal Federal reconhece sentido amplo

ao termo “assistência social” e, por este motivo, nele incluiu também a educação e serviços a ela relacionados, como constou, e.g., do já citado recurso extraordinário 566.622/RS.

4.3 A fixação do rol legal de atividades das entidades beneficentes de assistência social

O artigo 29 da Lei Complementar n. 187/2021 prevê que a entidade beneficente de assistência social que queira pleitear a concessão ou a renovação do CEBAS e, assim, na sistemática da lei, passar a gozar da imunidade ou mantê-la, deve necessariamente atuar em uma das atividades listadas nos incisos do referido artigo 29. Vale dizer, o dispositivo previu um rol taxativo (*numerus clausus*) de atividades que podem ensejar a imunidade.

Ora, se o inciso II do artigo 146 do texto constitucional comete à lei complementar, em matéria de imunidade, a tarefa de “regular” a limitação constitucional ao poder de tributar, “a lei complementar pode apenas explicitar o conteúdo constitucional”¹⁷, mas jamais poderá ampliá-lo ou, especialmente, restringi-lo, reduzindo seu conteúdo e/ou criando óbices à sua plena concretização, sob pena de inconstitucionalidade, por afronta à cláusula pétreia, na forma do inciso IV do parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição.

Não obstante, dada a presunção de constitucionalidade das leis e a vinculação do administrador público ao princípio da legalidade, é certo que tal norma gerará novas controvérsias, forçando entidades beneficentes que atuem em atividades não previstas nos incisos do artigo 29 da Lei Complementar n. 187/2021 a procurar o Poder Judiciário para que possam gozar da benesse fiscal.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra. Parecer jurídico: **imunidades tributárias previstas nos arts. 150, VI, c e 195, § 7º, da Constituição Federal**. Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro, n. 67, jan./mar. 2018, p. 269.

4.4 O alcance da remissão de dívidas tributárias

Outra norma polêmica relacionada à imunidade objeto deste trabalho encontra-se no artigo 41 da Lei Complementar n. 187/2021, segundo a qual:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processo administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2028 e 4400 e correlatas.

De início, causa estranheza a nova lei falar em remissão, isto é, perdão de dívidas tributárias, pois a remissão é prevista no artigo inciso IV do artigo 156 do Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário, o que, evidentemente, pressupõe que já tenha havido a sua constituição mediante o ato de lançamento pela autoridade fiscal e após a ocorrência do fato gerador em concreto, na forma do artigo 142 do mesmo Código. Ora, se a imunidade decorre de mandamento constitucional e, portanto, é uma hipótese de incompetência tributária, que delimita a própria competência para a instituição de tributos, parece ilógico falar na extinção de crédito decorrente de tributo que sequer poderia ser instituído, vale dizer, cujo fato em abstrato sequer poderia ser previsto e, com muito mais razão, cujo fato gerador em concreto nem mesmo hipoteticamente teria como ocorrer e respaldar eventual lançamento. A lei, assim, confere tratamento normativo de isenção a uma imunidade.

De todo modo, abstraída a incoerência acima apontada, o dispositivo traz grande incerteza quanto à extensão dos destinatários de seus efeitos, pois fala apenas em “créditos decorrentes de contribuições sociais lançadas”, o que leva a entender, em princípio, que o perdão não se estenderia a créditos ainda não lançados. A norma, ademais, também não se estende a créditos: com exigibilidade suspensa; cuja legitimidade esteja pendente de julgamento na esfera administrativa; inscritos em dívida ativa, mas não executados; ou aguardando decisão judicial no bojo de ações executivas.

Originalmente, o artigo 41 possuiria um parágrafo único, que estenderia os efeitos da remissão às outras situações descritas, mas o dispositivo foi vetado pela Presidência da República e o Congresso não o derrubou. Logo, tal fato possivelmente ocasionará conflitos que desaguarão no Poder Judiciário dando azo, assim, a uma nova leva de ações judiciais.

A tendência é que o Judiciário estenda os efeitos da norma para as demais situações narradas, na medida em que o veto presidencial e sua manutenção pelo Parlamento violam o princípio da isonomia tributária, previsto no inciso II do artigo 150 do texto constitucional, cuja primeira parte estabelece ser vedado às pessoas políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

4.5 O prazo decenal para a obrigação acessória de guarda e conservação de documentos

As imunidades excluem apenas a obrigação tributária principal. Entretanto “as chamadas obrigações tributárias secundárias ou acessórias (ou, ainda, deveres instrumentais) subsistem mesmo para quem foi beneficiado pela norma imunizante”¹⁸, pois tais deveres instrumentais ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo. Por conseguinte, é legítimo que a legislação tributária imponha a entidades imunes obrigações acessórias proporcionais à necessidade de fiscalização por parte da Administração.

Não obstante, os prazos de exigibilidade de obrigações tributárias, quer principais, quer acessórias, devem ser regulados por meio de lei complementar, pois relacionados aos institutos da prescrição e da decadência, como decidiu o Supremo Tribunal Federal, *e.g.*, no julgamento dos já mencionados recurso extraordinário 566.664/RS e ação direta de inconstitucionalidade 4.480, bem como por ocasião dos julgamentos que ensejaram a edição do Verbete n. 8 das Súmulas de jurisprudência vinculante

¹⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 284.

do Tribunal, o qual dispõe sobre a inconstitucionalidade de fixação de prazo de obrigação acessória por meio de lei ordinária (na oportunidade, os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991).

A Lei Complementar n. 187/2021 estabeleceu no inciso VI de seu artigo 3º a obrigatoriedade de que as entidades beneficiárias da imunidade conservem pelo prazo de “10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial”.

Desse modo, em princípio, não há que se falar em inconstitucionalidade formal da norma, pois o prazo decadencial em questão foi veiculado por meio da espécie normativa adequada, que é a lei complementar, por força da alínea b do inciso II do artigo 146 da Constituição.

Não obstante, o prazo de 10 anos fixado pela norma revela que o legislador ainda se encontra preso ao antigo prazo decadencial decenal para contribuições sociais, esquecendo-se, porém, que o Supremo Tribunal Federal uniformizou o prazo decadencial de créditos tributários e não tributário em 5 anos, tal qual estabelecido no CTN.

Verifica-se, destarte, que o legislador, novamente no afã de produzir a lei complementar exigida por força das decisões do Supremo Tribunal Federal para regular a matéria, estabeleceu outra norma que certamente ensejará discussões, pois, se constitucional sob o aspecto formal, dado ter sido veiculada por meio de lei complementar, estabelece *discrimen* entre os beneficiários da imunidade de contribuições das entidades de assistência social para a seguridade social e os beneficiários de outras imunidades constitucionais, cujas obrigações acessórias remanescem perdurando pelo prazo de cinco anos.

5. Conclusão

Ao término deste artigo, podem ser enumeradas as seguintes conclusões e considerações finais:

1. A tributação é um ônus, algo que grava e onera o patrimônio particular. Por isso, chama-se de exoneração (ou desoneração) qualquer benefício fiscal capaz de reduzir a carga tributária suportada pelo contribuinte.

2. A exoneração ou desoneração encontram-se no campo da extrafiscalidade, pois visa, especialmente, a estimular ou desestimular comportamentos em sociedade.

3. No Brasil, o Legislador Constituinte Originário estabeleceu incentivos fiscais no âmbito Seguridade Social a fim de estabelecer a obrigação dos Poderes Constituídos em implementar tal comando e evitar que discussões políticas ou econômicas momentâneas tivessem a aptidão de obstar o incentivo a entidades que atuam em finalidades sociais de grande relevância.

4. A respeito da norma apta a regulamentar a imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 formaram-se duas correntes: a primeira defendendo o cabimento de lei ordinária; a segunda defendendo a necessidade lei complementar.

5. Embora a jurisprudência do Supremo Tribunal tenha historicamente oscilado sobre o tema, ao julgar os embargos de declaração no recurso extraordinário 566.622/RS (Tema 32 da Repercussão Geral), a Corte assentou a seguinte tese: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

6. Por força da decisão proferida no Tema 32 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal, de outras que seguirem a mesma conclusão (e.g., na ação direta de inconstitucionalidade n. 4.480) e da necessidade de regulamentação do tema, foi aprovado no Congresso Nacional o Projeto de Lei

n. 134/2019, que, após sanção presidencial, deu origem à Lei Complementar n. 187/2021.

7. Sob a perspectiva formal, a Lei Complementar n. 187/2021 traz maior segurança jurídica à sociedade, pois atende à necessidade de regulação do tema das imunidades de contribuições das entidades de assistência social para a Seguridade Social por meio de lei complementar.

8. A Lei Complementar n. 187/2021 tem pontos positivos e negativos.

9. Entre os pontos positivos da Lei Complementar n. 187/2021, pode-se citar:

9.1. Consolida em uma única norma o regime jurídico básico relativo às imunidades de contribuições das entidades de assistência social para a Seguridade Social;

9.2. Explicita que a imunidade abrange, entre outras contribuições, o PIS sobre a folha de pagamentos, objeto de histórica resistência por parte da Receita Federal do Brasil, o que tende a reduzir significativamente o número de processos administrativos e judiciais sobre o ponto;

9.3. Esclarece que é lícita a remuneração de dirigentes estatutários e não estatutários, desde que observados certos limites legais;

9.4. Esclarece que as entidades beneficiárias podem desenvolver atividades que gerem recursos, inclusive por meio de filiais, desde que os valores se revertam em proveito das finalidades essenciais da entidade.

10. Entre os pontos negativos da Lei Complementar n. 187/2021, pode-se citar:

10.1. Possui normas contraditórias a respeito da natureza jurídica da certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS), ora tratando-o como ato constitutivo, ora como ato declaratório, e mesmo quando o considera ato declaratório, estabelece o início dos efeitos jurídicos da concessão

à data do requerimento, mas, paradoxalmente, exige que o requerimento seja instruído com a prova de preenchimentos dos requisitos em ano anterior, desconsiderando-o para fins de efeitos da benesse, disposições que contrariam o entendimento jurisprudencial pacífico de ser o CEBAS ato declaratório e que, assim, podem ensejar discussões judiciais entre contribuintes e o Fisco;

10.2. Em algumas hipóteses, deixa a concessão da certificação a juízo discricionário da autoridade administrativa, o que significa que mesmo entidades de assistência social que estejam de acordo com a legislação podem ter a benesse tributária indeferida, tratamento que não parece se compatibilizar com o regime jurídico constitucional das imunidades tributária;

10.3. Estabelece que suas disposições somente se aplicam aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação apresentados a partir da data de publicação da nova lei, mencionando, ainda, que aos requerimentos de concessão ou de renovação de certificação pendentes de decisão até a data de publicação da nova lei serão regidos pelas regras da legislação vigente à época do protocolo, porém não especifica qual seria essa legislação e parece se olvidar das normas declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, o que com certeza dará azo à novas discussões judiciais sobre o tema;

10.4. Prevê que a entidade beneficente de assistência social que queira pleitear a concessão ou a renovação do CEBAS e, assim, na sistemática da lei, passar a gozar da imunidade ou mantê-la, deve necessariamente atuar em uma das atividades listadas nos incisos do referido artigo 29. Vale dizer, o dispositivo previu um rol taxativo (*numerus clausus*) de atividades que podem ensejar a imunidade, o que parece desbordar da finalidade constitucional atribuída à lei complementar de regulamentar a imunidade e, assim, tende a gerar novos embates entre contribuintes e o Fisco;

10.5. Prevê a remissão (perdão) de dívidas tributárias relativas a “créditos decorrentes de contribuições sociais lançadas” em face de instituições beneficentes, caso tenham se baseada em dispositivos da legislação ordinária anterior (Lei n. 12.101/2009) que tenha sido declarado inconstitucionais pelo

Supremo Tribunal Federal. Porém, a lei é silente quanto a créditos: com exigibilidade suspensa; cuja legitimidade esteja pendente de julgamento na esfera administrativa; inscritos em dívida ativa, mas não executados; ou aguardando decisão judicial no bojo de ações executivas. Tal cenário tende a levar à judicialização do tema, visando à extensão da remissão às demais situações descritas;

10.6. Em relação às obrigações acessórias, a nova lei estabeleceu prazo decenal (dez anos) para que as entidades beneficiárias guardem documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial. Entretanto, ao fixar o prazo de 10 anos para a guarda e a conservação de documentos, a lei parece ter-se prendido ao antigo prazo decadencial de 10 anos para as contribuições sociais, olvidando-se de que o Supremo Tribunal Federal uniformizou o prazo decadencial para 5 anos, estabelecido pelo Código Tributário Nacional, abrangendo créditos tributários e não tributários.

11. A Lei n. 187/2021 traz avanços em relação às legislações de regulamentação pretérita da imunidade das entidades de assistência social para a Seguridade Social, mas ainda carece de aprimoramentos, que deverão ser realizados ao longo dos próximos anos, quer por parte da sedimentação de entendimentos jurisprudenciais acerca das novas controvérsias por ela instituídas, quer pela sensibilidade do legislador ordinário em alterá-la nos pontos de maior polêmica, dando uniformidade de tratamento aos contribuintes, eliminando controvérsias internas existentes na legislação, reduzindo entraves burocráticos desnecessários na temática e/ou aprimorando mecanismos de fiscalização das entidades beneficiárias, cuja atuação auxiliar ao Estado é de suma importância da concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de 1988.

Referências das fontes citadas

COSTA, José Guilherme Ferraz da. **Seguridade Social e Incentivos Fiscais**. Curitiba: Juruá, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 31ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MARTINS, Ives Gandra. Parecer jurídico: **imunidades tributárias previstas nos arts. 150, VI, c e 195, § 7º, da Constituição Federal.** Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro, n. 67, jan./mar. 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 32ª ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** 11. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** 13 ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 3. ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.