

**SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: BREVE ANÁLISE DO  
CONCEITO DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA FINS DE  
OBTENÇÃO DE IMUNIDADE\***

LEGAL SECURITY TAX: A BRIEF REVIEW OF THE CONCEPT OF SOCIAL  
ASSISTANCE ENTITY FOR IMMUNITY OF OBTAINING

Antônio Carlos Lúcio Macedo de Castro\*\*

107

**RESUMO:** O presente trabalho pretende analisar, no campo do Direito Tributário, o conceito de entidade de assistência social, para fins de obtenção do benefício de imunidade tributária, investigando se a própria Constituição estabelece a definição; ou se tal definição compete ao legislador complementar ou ordinário, se é necessário um esforço por parte do aplicador da norma para a busca do sentido da mesma; ou se trata de conceito aberto ou indeterminado, somente podendo ser obtido através da aplicação do Direito ao caso concreto. A metodologia utilizada é a hipotética dedutiva, através do estudo da doutrina. Com o desenvolvimento da pesquisa, obteve-se o resultado da impossibilidade do fechamento de todas as hipóteses fáticas pela norma jurídica abstrata, sendo necessária sua complementação através da aplicação do Direito, o que eleva a importância da hermenêutica jurídica.

**Palavras-chave:** Imunidade. Entidade de assistência social. Conceito aberto. Hermenêutica jurídica.

**Abstract:** The present study aims to examine, in field of tax law, the concept of social assistance entity, for purposes of obtaining tax immunity; if the Constitution gives the definition; if an effort is needed by the operator's law, to search for a meaning for it; or even if it's a broad concept, that only can be obtained by applying the law to the real case. The methodology used is the hypothetical deductive, through the study of the doctrine. The research development showed the impossibility about completion of the phatic hypothesis by the abstract law, requiring its complementation by law enforcement, which raises the importance of legal hermeneutics.

**Key-words:** Immunity. Social assistance entity. open concept. legal hermeneutics

---

\* Data de recebimento: 10.04.2016

Data de aprovação: 30.06.2016

\*\* Doutor e Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Professor de Direito Tributário, Financeiro e Econômico na graduação e pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado e consultor jurídico. **E-mail:** antoniocarlos@smp.adv.br



## 1 INTRODUÇÃO

Um tema tormentoso na dogmática jurídica tributária brasileira é o da interpretação das proposições normativas, para utilizarmos uma expressão desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, que a identifica com o conteúdo normativo abstratamente previsto na norma, que ainda gera inúmeras controvérsias, contribuindo para o enorme volume de processos em tramitação perante o nosso Poder Judiciário.

Partindo do pressuposto da existência de mencionada dificuldade, o presente trabalho pretende realizar uma abordagem dogmática relativamente à identificação de um conceito constitucionalmente positivado, qual seja, o de entidade de assistência social, para fins de verificar os eventuais beneficiários da imunidade tributária disposta no art. 150, VI, c, e no art. 195, § 7º, ambos da Constituição da República de 1988, a partir do princípio da segurança jurídica.

Muito se discute na doutrina atual se a segurança jurídica do contribuinte está presente na literalidade da proposição normativa positivada, elevando a importância da legalidade estrita como corolário da proteção da confiança legítima do contribuinte, havendo posicionamentos no sentido de que a norma abstratamente positivada detém uma imanência que possibilita a descrição prévia de todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, definindo de antemão, portanto, os fatos tributáveis possivelmente praticados pelos contribuintes, afastando qualquer possibilidade semântico-valorativa na aplicação da proposição normativa, defendendo-se um silogismo através da técnica da subsunção do fato à norma.

Alguns outros autores já admitem certa precariedade da dimensão sintática da linguagem jurídica positivada para definir previamente todas as hipóteses materiais de incidência tributária pretendidas pelo legislador, defendendo uma abertura semântica na linguagem normativa, que dependeria da atividade do intérprete para a identificação de seu(s) sentido(s).



Outros, ainda, apostam na atividade hermenêutica como melhor caminho para a identificação da norma tributária no caso concreto e realização da justiça tributária, afirmando a impossibilidade de definição prévia, por meio da proposição normativa, das condutas que se enquadrariam nas hipóteses de incidência tributária, defendendo o que Austin denominou de dimensão perlocucionária da linguagem, ou seja, os significados da linguagem jurídica somente podem ser obtidos através de seu uso, dentro de um determinado contexto.

Em razão da previsão constitucional de imunidade tributária para as denominadas entidades de assistência social, necessária a identificação de quais pessoas integram o rol dos beneficiários dessa hipótese desonerativa, analisando a possibilidade de uma prévia determinação conceitual constitucional nesse enquadramento, se se trata de um conceito jurídico indeterminado, abrindo espaço para o legislador complementar ou ordinário para definição do sentido da linguagem, possibilitando a descrição normativa prévia dessas entidades, ou se somente pela via hermenêutica de análise do caso concreto seria possível promover tal identificação.

Primeiramente, pretende-se analisar a existência de conceitos jurídicos determinados em matéria tributária, ou se é característica própria da linguagem a abertura cognitiva, através da busca do significado pretendido pelo legislador, ou se, ainda, somente através da atividade hermenêutica concretista tal mister seria possível.

Após a análise desses pressupostos teóricos, será investigado o regime jurídico tributário das entidades de assistência social, verificando se há um conceito unívoco de entidade de assistência social, ou se tal conceito é extraído do sentido pretendido pela norma tributária, ou, ainda, somente através da análise do caso concreto será possível identificar as entidades que se enquadram dentro das hipóteses de imunidade tributária, com o objetivo de se chegar a uma conclusão.



## 2 DOS CONCEITOS OU TIPOS JURÍDICOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Questão atualmente controvertida, notadamente nos debates doutrinários e jurisprudenciais ocorridos no Brasil, é o da possibilidade ou não do ordenamento jurídico positivado trazer todas as previsões legais dos fatos que deverão ser praticados pelos agentes estatais, principalmente no que tange ao exercício do poder de tributar. Se é indispensável o papel do intérprete, numa perspectiva de tentativa de construção do sentido da norma, dentro do enquadramento normativo positivado. Ou se, ainda, somente através da aplicação do Direito através da hermenêutica seria possível a sua concretização.

A primeira resposta construída pela dogmática jurídica brasileira se deu a partir da crença quase que absoluta na perfeição da atividade do legislador que, através da elaboração das proposições normativas, determinaria previamente as condutas sociais sujeitas ao Direito, restando ao operador do Direito a identificação da norma adequada ao caso, através de um silogismo lógico-formal, valendo-se da técnica da subsunção, numa perspectiva de Direito cujos pressupostos estariam vinculados ao positivismo exegético.

Autores atuais do escol de Misabel Abreu Machado Derzi ainda possuem dificuldades de se desapegar dos sentidos previamente apresentados pela norma, possuindo ainda uma crença que na atividade legislativa há a possibilidade de esgotamento das hipóteses das relações sociais. Nesse sentido, esclarece Derzi que

“Somente o legislador deve pensar as consequências dos atos legais até o fim. O juiz está limitado pelas escolhas já feitas pelo legislador, de tal modo que não pode ser responsabilizado pelas consequências das decisões, se elas se fundamentam na lei.” (DERZI, 2009, p. 170)



Contudo, em que pese a existência de defensores da aplicação do Direito sob o mencionado paradigma jurídico, a grande maioria dos autores atuais já não considera tal técnica juridicamente adequada, sendo totalmente ultrapassada, identificando que “*a crença nessa engenharia institucional do poder remonta à ideologia das revoluções liberais do século XVIII*” (GODOI, 2012, p. 238), sendo necessária a construção de novos pressupostos teóricos para o Direito Tributário.

Diante da enorme dificuldade por que passou a dogmática do positivismo, segundo Godoi, “*a partir da segunda metade do século XX, assiste-se a uma crise do normativismo conceitualista*” (GODOI, 2012, p. 241), tornando-se necessária a formação, do que Godoi denomina de um “*consenso doutrinário*” relativo a uma dogmática “*sob o paradigma do atual Estado Democrático de Direito*” (GODOI, 2012, p. 241), cujos pressupostos éticos de integridade e coerência certamente auxiliarão na edificação de um ordenamento mais justo.

Sob esta perspectiva, o determinismo buscado nas fontes normativas dá lugar a um ideal de “*cognoscibilidade, em vez de determinação, em razão da indeterminação congênita da linguagem e da dependência do Direito a critérios e argumentos indispensáveis ao processo necessário à sua determinação e concretização*” (ÁVILA, 2012, p. 682), tornando, portanto, indispensável a atividade interpretativa na solução da norma aplicável ao caso concreto.

Mas apesar desses autores identificarem a impossibilidade da construção meramente sintática de sentidos pela atividade do legislador que estabelece as proposições normativas, estes acreditam na possibilidade de fixação de um quadro normativo apresentado pelo legislador, cabendo ao aplicador da norma jurídica *in abstracto* a identificação do sentido obtido a partir da moldura legal, construindo-se uma solução adequada ao caso concreto.

Todavia, ainda nesta perspectiva, qualquer atividade de interpretação, seja pelo Poder Executivo, no exercício da atividade administrativa



de satisfação de suas pretensões arrecadatórias, seja pelo Poder Judiciário, por meio do cumprimento de sua competência constitucional de solução das lides tributárias, deve estar vinculada ao que permite a própria lei, sob pena de inobservância dos princípios constitucionais, como o da legalidade e da segurança jurídica, caros ao Estado Democrático de Direito.

Ávila nos apresenta uma ideia de que deverá haver uma concepção semântico-argumentativa do Direito como processo necessário para sua realização, pois

“(...) todas essas acepções, quando conjugadas em uma perspectiva unitária baseada, por sua vez, em uma concepção semântico-argumentativa do Direito, demonstram que a segurança jurídico-tributária não deve ser buscada no conteúdo prévio e abstrato das normas, mas no próprio processo de realização do Direito Tributário.” (ÁVILA, 2012, p. 685)

Observe-se que, apesar da tentativa de defesa da aplicação da teoria da argumentação jurídica, Ávila não admite que a proposição normativa seja completamente desprezada, devendo o intérprete e aplicador extrair o seu sentido, dando a entender sobre a possibilidade de existência prévia de sentidos normativos.

Por outro lado, já é observada a mobilização de alguns autores, com a tentativa de superação do paradigma de que há um sentido prévio na norma, conforme defende Ricardo Lodi Ribeiro e Ricardo Lobo Torres que, apesar de apontarem a necessidade de construção das normas de Direito Tributário por tipos, argumentam que, através da ponderação de valores de segurança jurídica e de justiça, o mencionado ramo do Direito será adequadamente aplicado, numa clara tentativa de superação do positivismo exegético.

A defesa da existência de pressupostos éticos além da literalidade das proposições normativas, que necessariamente devem ser levados em conta no momento da aplicação do Direito, formando-se, assim, o círculo hermenêutico



completo, se aproxima da tese defendida pelos autores ora mencionados, atuando como garantia de efetivação da segurança jurídica.

Lodi Ribeiro tenta construir sua tese na teoria dos princípios e na teoria da argumentação jurídica, apresentando-nos a técnica da ponderação de valores como a adequada para o desenvolvimento de um Direito mais próximo do ideal de justiça, definindo, portanto, o que se denomina de círculo hermenêutico prévio.

Para tanto, formula uma distinção entre os conceitos jurídicos indeterminados, tipos e conceitos discricionários, para ao final tentar comprovar sua hipótese.

No Direito Tributário, assim como nos outros ramos do Direito, diante da dificuldade do legislador prever todos os fatos sociais que deverão ser regulados, existem conceitos que não são bem definidos ou expressos, são os chamados conceitos indeterminados.

Há muito a técnica subsuntiva que decorre de uma mera análise formal das proposições normativas vem perdendo força, pois a racionalidade do legislador não consegue capturar todas as hipóteses fáticas existentes no universo social, através da construção de um monumento jurídico positivo perfeito, tal qual a pretensão dos romanos na antiguidade.

Ademais, na sociedade de risco apresentada por Lodi Ribeiro, “*A incerteza ou imprecisão dos conceitos pode derivar não das indeterminações linguísticas dos seus enunciados, como da indeterminação dos fatos subjacentes a norma*” (RIBEIRO, 2008, p. 142), desconstruindo, portanto, a convicção de que a segurança jurídica seria obtida *a priori* meramente por meio das proposições normativas.

Daí a necessidade de apresentação de uma proposta alternativa de aplicação do Direito, pois os meios convencionais de mera análise formal da linguagem jurídica, tais como as técnicas interpretativas clássicas defendidas por Carlos Maximiliano (literal, sistemática, histórica, autêntica etc.), apesar de ainda



possuir vigência em nosso Código Tributário Nacional (vide arts. 107 a 112), têm se demonstrando incapazes de formular soluções adequadas, concernentes aos ideais de justiça fiscal.

Na tentativa de construção de métodos alternativos, Ribeiro afirma que a indeterminação dos conceitos se traduz quase sempre na conceituação tipológica, e nos tipos tributários é comum o uso dos conceitos jurídicos indeterminados.

A definição prévia do Direito através de conceitos tem sido muito criticada, pois o conceito representa as propriedades ou sinais característicos do objeto, *“Porém não é necessariamente unívoco, eis que se determina no contexto da proposição”*. (RIBEIRO, 2008, p.142) Daí, diante da constatação da abertura da linguagem jurídica, decorre a identificação da necessidade de construção de pressupostos do Direito por meio de outras perspectivas.

Ainda analisando o Direito sob a perspectiva lógico-formal e corroborando Lodi Ribeiro, Torres afirma que *“Segundo o princípio da determinação, os conceitos jurídicos devem, sempre que possível, ser determinados, trazendo toda a conformação do fato gerador, desde a definição de seu aspecto material até a fixação da base de cálculo e da alíquota”* (TORRES, 2006, p.14).

Acontece que o uso dos conceitos indeterminados é inevitável no direito em geral, assim como no Direito Tributário, pois, principalmente na sociedade complexa como a atual, não há como prever todos os fatos sociais por meio da determinação prévia feita pelo legislador.

Diante disso, ainda amparado nos ensinamentos de Lodi Ribeiro, a necessidade de identificação do conteúdo dos mencionados conceitos indeterminados, sendo definidos *“como aqueles cujo o conteúdo e extensão são em larga medida incertos”*, complementando que *“os conceitos absolutamente determinados são muito raros no direito”* (TORRES, 2006, p.14), o que para Ribeiro *“são denominados conceitos indeterminados aqueles que possuem um*





*grau mais alto de indeterminação*” (RIBEIRO, 2008, p. 143). Portanto, há uma forte contraposição aos pressupostos do positivismo exegético que fundamentam a dogmática tributária até os dias atuais.

Para Ribeiro a utilização dos conceitos indeterminados, caracterizados pela indeterminação ou imprecisão da linguagem, cujos critérios serão estabelecidos no momento da aplicação, “*não contraria o princípio da determinação, corolário da legalidade, desde que não resvale para a discricionariedade*” (RIBEIRO, 2008, p.266).

Interessante observar que Lodi Ribeiro não nega a determinabilidade, o que já não ocorre com Ávila, que a substitui pela cognoscibilidade. Todavia, através da análise das teses de ambos, em que pese a aparente contradição, há uma convergência de resultados, pois ambos defendem a abertura semântica da linguagem e a necessidade de uma atividade hermenêutica para a construção do verdadeiro conteúdo da norma.

Mas continuando a análise da perspectiva apresentada por Lodi Ribeiro, este afirma que a discricionariedade “*é o campo em que a lei deixa ao aplicador a possibilidade quanto à adição de novos pressupostos escolhidos em consonância com a finalidade da norma*”(RIBEIRO, 2008, p. 143), ou seja, aqui a observação de ultrapassagem dos limites estabelecidos pelas proposições normativas positivadas, com o afastamento da legalidade, gerando uma insegurança contrária aos ideais do Estado Democrático de Direito.

No que tange aos conceitos indeterminados, conforme Ribeiro, a proposição normativa se vale de uma realidade onde os limites não aparecem bem delimitados em seu enunciado, pois este não comporta uma precisão conceitual. No entanto, observando-se o contexto em que será aplicado o conceito, este será construído a partir da realidade concreta, possibilitando a identificação dos sentidos normativos, mas com o compromisso ético de tentativa de construção da melhor solução ao caso.

Nesse sentido afirma Ribeiro que



“Nesses conceitos, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Isso não significa que essa valoração resultará em uma escolha entre mais de uma situação possível, pois a indeterminação do enunciado não leva à indeterminação na aplicação destes, que só autorizam uma unidade de solução justa em cada caso, extraída por uma atividade de cognição objetiva, e não de volição.” (RIBEIRO, 2008, p. 145)

Ribeiro afirma que a utilização de conceitos indeterminados leva que cada intérprete, de acordo com critérios objetivos fixados pela norma, de acordo com a interpretação do texto, e a partir de pressupostos éticos de integridade e coerência, identifique apenas uma solução justa, não havendo outra possibilidade para o caso concreto.

Já a discricionariedade, contrariamente ao conceito indeterminado, possui caráter subjetivo. A escolha se dá entre alternativas estabelecidas pela própria atividade hermenêutica. O aplicador da norma escolhe, de acordo com a sua convicção pessoal, a possibilidade da norma ser aplicada.

Na utilização de conceitos discricionários, assim como no poder discricionário, *“a lei deixa a cargo da autoridade administrativa a escolha entre consequências jurídicas diferentes, mas igualmente aceitáveis do ponto de vista da regulação”* (RIBEIRO, 2008, p.146).

Importante verificar que dentro do tipo, o mencionado autor nos apresenta duas espécies de normas, as que possuem conceitos jurídicos indeterminados em sentido estrito e as que apresentam caráter discricionário para o aplicador, distinguindo ambas e defendendo a aplicação da primeira

“(…) o conceito indeterminado em sentido estrito se diferencia da discricionariedade; enquanto no primeiro o legislador estabelece a solução a ser adotada no caso concreto, que poderá ser identificada pelo aplicador por meio da interpretação efetivada a partir de uma valoração objetiva, que se baseará nas ideias sociais dominantes no tempo e no espaço considerados, na última, o legislador transfere a decisão sobre o justo ao aplicador, que poderá decidir a respeito da



NEPATS

solução correta com base em uma valoração subjetiva.” (RIBEIRO, 2008, p.266)

Portanto, não há se falar em aplicação discricionária da norma, devendo haver critérios legais objetivos para a solução a ser adotada no caso concreto, dentro do quadro estipulado pelo tipo normativo.

Para Ribeiro, “*é exatamente na distinção entre conceitos indeterminados e discricionariedade que reside a maior proteção aos direitos do cidadão que o princípio da reserva legal absoluta oferece*” (RIBEIRO, 2008, p 151). Por isso o tema é de extrema importância para o Direito Tributário, pois, de um lado, além da constatação da impossibilidade de predeterminação prévia de conceitos pela proposição normativa, de outro, a atividade arbitrária contraria os princípios que regem o sistema tributário, notadamente a legalidade e segurança jurídica.

Importante salientar o uso dos conceitos indeterminados e a sua aplicabilidade e compatibilidade junto a reserva legal tributária. Segundo Ribeiro, o uso dos conceitos indeterminados não é incompatível com a cláusula da reserva legal aplicada no direito tributário, asseverando que “*a indeterminação do conceito legal utilizado pelo legislador não gera a incerteza apregoada pelos positivistas*” (RIBEIRO, 2008. p. 152).

Vários os autores defendem o uso dos conceitos indeterminados no direito tributário, não só no Brasil, mas também em outros países. Exemplificando, Ribeiro afirma que Kruse sustenta que na Alemanha, “*embora o fato gerador deva ser definido com precisão e abundância quanto ao seu objeto, esta meta é suficientemente atingida pelos conceitos indeterminados e as cláusulas gerais*” (RIBEIRO, 2008, p. 152).

E seguindo o mesmo entendimento doutrinário, Ribeiro afirma que, no Brasil, o a jurisprudência vem se incorporando a teoria, a partir de decisão proferida pelo próprio Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a possibilidade de utilização de conceitos jurídicos indeterminados, por meio de julgamento de



caso onde há a aplicação da proposição normativa que instituiu a contribuição do SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho. Nesse sentido

“(…) a lei utilizou conceitos indeterminados de natureza técnica, uma vez que o legislador não se considerou apto a definir que atividades empresariais causariam riscos graves, médios ou leves à saúde do trabalhador, mas quantificou as alíquotas para cada grau de risco”. (Ribeiro, 2008, p.156).

Assevera Ribeiro que o princípio da legalidade admite o uso de conceitos indeterminados, mas não de conceitos discricionários, pois *“as decisões sobre quem irá suportar os ônus fiscais e, em que medida o fará, devem ser estabelecidas pelo legislador, não havendo em que se falar, nessa seara, em juízo de conveniência e oportunidade”* (RIBEIRO, 2008, p. 157).

Conforme já mencionado, isso significa que a decisão do legislador será clara, *“capaz de dar uma única opção ao aplicador, que, por meio de um juízo objetivo irá identificar a solução preconizada pela lei para aquele caso concreto”* (RIBEIRO, 2008, p.157), afastando, portanto, qualquer possibilidade de discricionariedade.

Como o legislador não consegue prever todas as decisões adequadas para a atual sociedade complexa, então estabeleceu a possibilidade para que as decisões não previstas possam ser tomadas dentro dos parâmetros da lei, viabilizando-se, assim, o chamado círculo hermenêutico prévio. E dessa forma abriu espaço para que os conceitos indeterminados possam ser esclarecidos por um regulamento, com a possibilidade de concretização da norma ao caso concreto na atividade administrativa arrecadatória, assim como pela atividade jurisdicional, na análise das lides tributárias, dentro de perspectiva de uma dialética argumentativa.

Neste contexto, a função do regulamento não é *“só dispor sobre os detalhes não reservados ao legislador, como, principalmente, interpretar os*



*conceitos indeterminados contidos na lei, a partir de uma valoração objetiva”* (RIBEIRO, 2008, p. 160), viabilizando a atividade financeira concreta do Estado.

Para a proteção da segurança jurídica o regulamento deve esclarecer por meio de um ato normativo, geral e abstrato, “*o sentido dos conceitos indeterminados contidos na lei, do que acreditar na capacidade desta de prever todos os fatos do mundo real, deixando ao aplicador, diante do caso concreto, inteira liberdade de interpretação da norma legislativa*” (RIBEIRO, 2008, p. 161).

Porém, “*o regulamento não deverá, direta ou indiretamente, alterar o mandamento legal e, assim, nunca poderá conter disposição contra legem*”. (RIBEIRO, 2008, p.161), sob pena de caracterização de usurpação de competência reservada ao Poder Legislativo pelo Poder Executivo, o que caracterizaria transgressão ao caro princípio do equilíbrio entre os poderes da República.

Admite-se, portanto, a identificação do conteúdo concreto da norma tributária através do regulamento elaborado pelo Poder Executivo, desde que não exorbite o quadro normativo instituído pelo Poder Legislativo, assim como desde que seja compatível com os princípios e valores consagrados na Constituição.

Além disso, o Poder Judiciário também exerce atividade importante na concretização do Direito Tributário, vez que tem a incumbência de dar a última palavra e, respeitando a legalidade, constrói soluções fiscais justas como no exemplo da ponderação dos valores constitucionalmente previstos.

### **3 REGIME JURÍDICO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

A Constituição da República de 1988 dispõe em seu art. 150, VI, c, ser vedada a instituição de impostos sobre as entidades de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, assim como prevê a imunidade



NEPATS

REPATS, Brasília, V. 3, nº 1, p.107-127, Jan-Jun, 2016

ISSN: 2359-5299

E-mail: repats.editorial@gmail.com

das contribuições sociais, nos termos do art. 195, § 7º, para estas mesmas entidades.

Estes dispositivos constitucionais instituíram regras de imunidade tributária para mencionadas entidades, sendo tal mecanismo desonerativo causa de intributabilidade, ou seja, impede o exercício da competência tributária dos entes tributantes sobre tais entidades, sendo definidos por alguns doutrinadores também como causa de não incidência da norma tributária constitucionalmente qualificada.

Independentemente do debate acerca da natureza jurídica da imunidade, o que não nos interessa aqui neste breve estudo, mas analisando o posicionamento doutrinário a respeito da imunidade, verificamos que a imunidade, *“justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante”* (SABBAG, 2011, p. 284), ou *“exclui algumas situações ou algumas pessoas, o que implica, de certo modo, um privilégio, já que os gastos públicos aproveitam a toda a coletividade, mas alguns membros desta deixam de suportá-los”* (SCHOUERI, 2011, p. 375-376), sendo um *“obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”* (MACHADO, 2007, p. 252).

Complementando a imunidade prevista no art. 150, VI, c, que impede a cobrança de impostos sobre entidades de assistência social sem finalidade lucrativa, o § 7º, do art. 195, da Constituição da República, prevê que tais entidades *“são isentas de contribuição para a seguridade social”* (BRASIL, 1988) e, apesar do texto trazer previsão expressa instituindo isenção, é uníssono na doutrina que se trata de imunidade tributária (IBRAHIM, 2010, p. 459), tendo em vista a previsão desonerativa constar da Carta Magna, o que amplia a



imunidade inicialmente prevista para os impostos no art. 150, VI, c, também para as contribuições sociais.

Importante observar que a Constituição determina que, para o gozo tanto da imunidade dos impostos, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição da República, quanto da imunidade das contribuições sociais, prevista no art. 195, § 7º, também da Constituição, a observância de determinados requisitos regulados por lei.

Aqui surge a primeira controvérsia doutrinária, relativa a identificação da norma exigida para regulamentar as imunidades, se seria a lei ordinária, uma vez que tanto o art. 150, VI, c, CF, quanto o art. 195, § 7º, CF, dispõem que os requisitos serão definidos em lei, sem apontar instrumento normativo específico, o que caracterizaria hipótese de exigência de lei ordinária<sup>1</sup>, ou se, tendo em vista a previsão do art. 146, II, CF, que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, seria este último instrumento normativo cabível para dispor sobre a imunidade ora tratada.

De acordo com Ibrahim, analisando o posicionamento de autores que defendem a necessidade de lei complementar para regulamentar a imunidade das entidades de assistência social :

“argumenta-se que, apesar da menção exclusiva à lei na Constituição (art. 195, §7º, da CRFB/88), tal lei somente poderia ser complementar, em virtude do disposto no art. 146, II, da Constituição, que determina caber à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. (IBRAHIM, 2010, p. 472)

Para ele, contudo, *“Tal argumento, ainda que dotado de aparente correção, é, data venia, equivocado, (...) pois a imunidade constitucional não é*

---

<sup>1</sup> São duas as diferenças entre lei complementar e lei ordinária. A primeira é material, uma vez que somente poderá ser objeto de lei complementar a matéria taxativamente prevista na Constituição Federal, enquanto todas as demais matérias deverão ser objeto de lei ordinária. Assim, a Constituição Federal reserva determinadas matérias cuja regulamentação, obrigatoriamente, será realizada por meio de lei complementar. (MORAES, 2005, p. 594)



NEPATS

uma limitação ao poder de tributar, já que é uma hipótese de imunidade, este poder nunca existiu – pois criado pela mesma Constituição.” (IBRAHIM, 2010, p. 472), afastando-se a necessidade de lei complementar para citada regulamentação.

Já em sentido oposto, Coelho defende que

“Toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar.(...)”

Não era nem poderia ser ordinária. A *uma*, porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos estados e dos municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de emenda à Constituição. Sim, porque na medida em que por lei ordinária, pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa Constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente, por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las.

A duas, porque seria admitir duas fórmulas constitucionais para operar uma só matéria, a regulação das limitações ao poder de tributar. Haveria antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 150, VI, “c”, prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma limitação específica ao poder de tributar.” (COELHO, 2008, p. 300)

De toda maneira, a norma que dispõe sobre os requisitos exigidos para a obtenção do benefício da imunidade tributária pelas entidades de assistência social é a Lei Ordinária Federal n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Esta norma prevê, em seu art. 1º, como beneficiárias da imunidade “*peças jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social*” (BRASIL, 2009), determinando, também, a universalidade do atendimento, nos termos de seu art. 2º.

A legislação em vigor exige a obtenção de certificado de entidade de assistência social perante o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome para que a entidade possa usufruir, perante a Secretaria da Receita





Federal do Brasil, dos benefícios da imunidade tributária, considerando entidade beneficente de assistência social aquela que, conforme art. 18 da mencionada lei, “*presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação*”(BRASIL, 2009), com a redação dada pela Lei nº 12.868/13.

É de se observar que os dispositivos legais que apontam como entidades de assistência social remetem sua definição para o objeto desempenhado pelas mesmas, qual seja, a prestação de serviço assistencial, sem, contudo, discriminar o que seria serviço assistencial, determinando tão somente os requisitos formais necessários à obtenção do certificado.

O regulamento da Lei n. 12.101/09 tenta discriminar de modo mais detalhado o que seria um serviço ou ação assistencial, ou sócioassistencial, para fins de obtenção da certificação e conseqüente gozo da imunidade, dispondo através dos parágrafos do art. 33, do Decreto n. 7.237, de 20 de julho de 2010<sup>23</sup>, que “*constituem ações assistenciais a oferta de serviços, benefícios e a execução de programas ou projetos socioassistenciais*” (BRASIL, 2010) de atendimento a famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, assessoramento dirigido ao público da política de assistência social ou defesa e garantia de direitos também dirigido a este público.

Verifica-se que o regulamento também não conseguiu discriminar de forma detalhada o que seria um serviço ou ação assistencial prestado pela entidade para fins de obtenção do certificado que garante o exercício da imunidade. Ficando as indagações do que seria atendimento de pessoas em

---

<sup>2</sup> Importante registrar que entre a entrada em vigor da Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009, e o seu regulamento pelo Decreto n. 7.237, de 20 de julho de 2010, houve um vácuo legislativo de quase oito meses, eis que os esclarecimentos necessários para a identificação dos serviços assistências presentes no regulamento, cujo objeto geraria a obtenção do benefício das imunidades constitucionalmente previstas, somente ingressaram no ordenamento jurídico a partir da vigência do mencionado Decreto Federal.

<sup>3</sup> Apesar do Decreto n. 7.237/10 ter sido revogado pelo Decreto n. 8.242, de 23 de maio de 2014, os conceitos ora debatidos foram mantidos pelo novo regulamento.



situação de vulnerabilidade? Como seria a identificação de assessoramento ou defesa de direitos do público da política de assistência social?

Conforme constatado, não é possível extrair das proposições normativas supra mencionadas um sentido unívoco do que seria uma entidade de assistência social, para fins de concessão do certificado de entidade de assistência social.

Estas questões, assim como outras, inquietam atualmente a dogmática do Direito Tributário, uma vez que a norma positivada nem sempre consegue abranger todas as situações da realidade social, havendo uma enorme dificuldade na definição das hipóteses fáticas de forma dada e *a priori*, apurando-se o Direito aplicável ao fato por mera técnica subsuntiva, sendo necessária a concretização da norma ao caso concreto, através da hermenêutica jurídica tributária, para a realização do Direito, seja através dos órgãos administrativos na atividade de arrecadação e gestão tributária, seja através da atividade judicante exercida pelo Poder Judiciário.

#### **4 CONCLUSÃO**

Em vista dos fundamentos supra apresentados, verifica-se ainda tormentosa a questão da segurança jurídica, através do conhecimento prévio das normas relativas ao Direito Tributário, tendo em vista a dificuldade do legislador em apropriar-se de maneira *a priori* de todas as situações fáticas possíveis, principalmente na sociedade hipercomplexa existente nos dias atuais.

Também não é possível a absoluta neutralidade do aplicador da norma, seja através do Poder Executivo, regulamentando e exercendo a atividade material de fiscalização e cobrança, seja através do Poder Judiciário, solucionando os conflitos fiscais, vez que não existe um sentido unívoco no texto



normativo, havendo sempre a dependência de sua concretização através de atividade hermenêutica.

A Constituição Federal prevê hipótese de imunidade tributária para as entidades de assistência social, sem finalidade lucrativa, repetidos os limites estipulados em lei, portanto relegando à legislação infraconstitucional a construção de conceitos identificativos do que sejam estas entidades.

Desconsiderando a discussão acerca do instrumento normativo cabível para regular a mencionada desoneração tributária, observa-se que a lei que regula a matéria, qual seja, Lei n. 12.101/09, não esclarece suficientemente as pessoas que poderiam beneficiar-se da imunidade, vez que somente remete a questão à análise do objeto da atividade exercida pela entidade de maneira genérica e abstrata.

Diante disso, inegável o papel exercido pelo Poder Executivo de esclarecimento do tipo previsto na Constituição e na lei regulamentadora da imunidade, elucidando, de maneira mais detalhada, o significado dos serviços e ações assistenciais prestados pelas entidades que terão a possibilidade de gozo do benefício.

Inexistindo o regulamento, dificilmente a lei em comento atenderia a todos os propósitos constitucionais de garantia da atividade assistencial privada complementar ao Estado, tendo em vista que sua previsão não conseguiria englobar todas as entidades hoje beneficiadas.

Portanto, da análise da presente questão, verifica-se a incapacidade da norma legal, em seu sentido amplo, geral e abstrato, instituir dispositivo suficientemente claro e preciso, sem carecer de atividade de complementação pelo regulamento expedido pelo Poder Executivo.

Ademais, como restou demonstrado, nem o próprio regulamento atende suficientemente a tal desiderato, pois não há como predeterminar o que seria serviço assistencial sem, contudo, verificar no caso concreto, o efetivo serviço prestado pela entidade que pleiteia a imunidade.



NEPATS

*REPATS, Brasília, V. 3, nº 1, p.107-127, Jan-Jun, 2016*

ISSN: 2359-5299

**E-mail: repats.editorial@gmail.com**

E isso, inclusive, já ocorre na prática, tendo em vista o conjunto de requisitos exigidos pelas normas expedidas pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, assim como pelo Ministério da Saúde e Ministério da Educação, no sentido de investigar a fundo a atividade desenvolvida pela entidade, através de laborioso processo administrativo específico perante o Conselho Nacional de Assistência Social, cujo objetivo é o da análise fática concreta para a expedição e renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social.

#### **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 18 de junho de 2016.

BRASIL. **Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm)>. Acesso em 18 de junho de 2016.

BRASIL. **Dec. n. 7.237, de 20 de julho de 2010**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/Decreto/D7237.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Decreto/D7237.htm)>. Acesso em 18 de junho de 2016.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 18 de junho de 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2009.



GODOI, Marciando Seabra de. Proteção da Segurança Jurídica e Guinadas Jurisprudenciais em Matéria Tributária: Análise da Doutrina Atual e de Alguns Casos Recentes. *In Grandes Questões Atuais do Direito tributário*, 16º volume/ coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Editora Dialética, 2012. Pág. 237 a 265.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 28ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/ricardo-lobo-torres/o-principio-da-tipicidade-no-direito-tributario>. Acesso em 15 de junho de 2016.

