



**Dolabella**  
Advocacia e Consultoria

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL: NOVO ENTENDIMENTO APÓS O JULGAMENTO DA ADI 4480 (27/03/2020)**

*Renato Dolabella<sup>1</sup>*

O Terceiro Setor é composto por organizações da sociedade civil (OSCs), que são entidades privadas que atuam em áreas de interesse social, sem finalidade lucrativa. São instituições extremamente relevantes, pois geram alto impacto social com seu trabalho. Pesquisa realizada pelo Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF) apurou que, a cada R\$1,00 disponibilizado para essas instituições, estas entregam para a população o equivalente a R\$7,39 em serviços de relevância social, em média<sup>2</sup>. Logo, as OSCs disponibilizam para a sociedade um valor muito superior ao montante nominal dos orçamentos dos projetos e parcerias que executam.

Para fomentar essa importante atuação, a Constituição da República de 1988 estabelece imunidades tributárias em prol das OSCs. Com isso, essas instituições não pagam certos tributos, mas, em contrapartida, geram um retorno muito superior em prol da população. Logo, a vantagem para a sociedade é evidente.

Apesar desse impacto, há décadas temos uma discussão a respeito dos requisitos que as entidades devem cumprir para gozar a imunidade tributária. O artigo 146, II da Constituição estabelece que tais exigências somente poderiam ser estabelecidas por meio de lei complementar. Deve-se notar que isso é uma forma de proteção do contribuinte. A criação de uma lei complementar exige, entre outras coisas,

---

<sup>1</sup> Advogado. Doutor e Mestre em Propriedade Intelectual e Inovação pelo INPI. Mestre em Direito Econômico pela UFMG. Pós-graduado em Direito de Empresa pelo CAD/Universidade Gama Filho – RJ. Palestrante e professor de Propriedade Intelectual, Direito Econômico e da Concorrência, Direito do Consumidor, Direito da Cultura e do Entretenimento e Terceiro Setor em cursos de pós-graduação, graduação, capacitação e extensão da Fundação Dom Cabral, do IBMEC, da PUC, da Escola Superior de Advocacia da OAB, da Faculdade CEDIN e da Universidade Estadual do Amazonas. Contatos: [www.dolabella.com.br](http://www.dolabella.com.br) e [dolabella@dolabella.com.br](mailto:dolabella@dolabella.com.br)

<sup>2</sup> [https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2017/06/PESQUISA\\_FONIF\\_2019\\_compressed.pdf](https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2017/06/PESQUISA_FONIF_2019_compressed.pdf)



a sua aprovação pela maioria absoluta de senadores e deputados federais. É um quórum superior ao necessário para a elaboração de legislação ordinária, de modo que a intenção é tornar mais difícil a implementação de exigências para gozo da imunidade tributária que foi estabelecida pela Constituição. O sentido disso é assegurar a efetividade desse direito constitucional, que poderia ser inviabilizado se União, Estados, Municípios e Distrito Federal pudessem promover facilmente uma criação desenfreada de requisitos nesse âmbito, que, no limite, poderiam chegar a um nível inviável de serem atendidos. A exigência de legislação complementar busca então impedir isso.

No caso das imunidades tributárias aplicáveis ao Terceiro Setor, essa lei complementar é o Código Tributário Nacional (CTN), que determina basicamente os seguintes requisitos: não haver distribuição de lucros pela entidade; aplicação integral, no País, dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais da entidade; e escrituração contábil adequada<sup>3</sup>.

Porém, mesmo com essas disposições, historicamente o Poder Público estabeleceu uma série de requisitos adicionais, criados por meio de leis ordinárias e outras normas. Entre essas exigências extravagantes, pode-se destacar a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) pelo artigo 55 da Lei 8.212/91 (posteriormente substituído pela Lei 12.101/09), como condição para imunidade tributária de contribuições sociais para entidades de saúde, educação e assistência social, prevista no art. 195, §7º da Constituição<sup>4</sup>.

Após décadas de debate, em fevereiro de 2017 o Supremo Tribunal Federal julgou as ações diretas de inconstitucionalidade 2028, 2036, 2228 e 2621 e o recurso extraordinário 566.622. Na oportunidade o STF firmou entendimento que os requisitos para que as entidades sejam imunes à tributação são, de fato, apenas aqueles indicados

---

<sup>3</sup> Artigo 14 do CTN.

<sup>4</sup> Apesar de o artigo 195 da CR/88 se referir a “isenção” (que é hipótese de autolimitação do poder de tributar, pois o ente público poderia cobrar o tributo, mas cria uma regra dispensando isso), na verdade se trata de uma imunidade. Isso porque não se trata de opção feita pelo ente federativo abrindo mão do tributo, mas sim uma ordem constitucional limitando o poder de tributação daquele. Essa é uma questão pacificada na jurisprudência: “assim, atualmente a discussão está superada, uma vez que o entendimento é de que o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal estabelece verdadeira imunidade tributária. Nesse contexto, parece-me que as menções a “isenções” nos artigos 1º; 29, 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009 referem-se, assim como ocorre com o termo “isenção” no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, à imunidade tributária” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 7, 27/03/2020).



pelo CTN, na qualidade de lei complementar. Essa decisão foi, a princípio, favorável ao Terceiro Setor e afastou uma série de requisitos adicionais que o fisco impunha e, com isso, reduzia o universo de entidades imunes, limitando também o alcance e impacto das atividades de interesse social executadas pelas OSCs.

Porém, no final de 2019, houve um desdobramento desse julgamento do STF, no sentido de que, enquanto a lei complementar seria necessária para questões relativas à imunidade, a legislação ordinária poderia tratar da “constituição e funcionamento” das OSCs. Isso gerou uma alteração na redação da tese de repercussão geral firmada pelo Supremo em função dessa decisão. No caso, ficou definido que “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<sup>5</sup>”.

Isso naturalmente gerou insegurança jurídica. Há uma obscuridade em relação a o que seriam “regras de constituição e funcionamento” na Lei 12.101/09, sobretudo porque essa legislação (que é ordinária) é claramente destinada a impor condições para gozo de imunidade tributária de contribuições sociais. A própria exigência do certificado (CEBAS) nesse âmbito é, na prática, o primeiro desses requisitos, pois uma entidade que não fosse certificada não seria também considerada imune pelo fisco. Assim, o julgamento das ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621 e do RE 566.622 acabou resultando em uma decisão completamente contraditória, pois, apesar de reservar à lei complementar as condições (contrapartidas) para gozo da imunidade, ao mesmo tempo permitiu que a legislação ordinária determinasse quem estaria apto (certificado) para pleitear a condição de imune. São coisas ligadas, porém distintas, e uma acaba implicando (ou impedindo) a outra. Por essa lógica, a lei ordinária poderia indicar QUEM PODE ser imune. Já a lei complementar seria a norma necessária para determinar o que essas pessoas (previamente definidas ou certificadas nos termos da legislação ordinária) DEVEM FAZER para terem a imunidade. É uma evidente inversão de valores, pois, antes mesmo de qualquer verificação sobre as contrapartidas que deveriam ser executadas pelas OSCs, a legislação ordinária já poderia fechar a porta

---

<sup>5</sup> Tema de Repercussão Geral número 32.



para o caminho da imunidade, bastando definir um perfil de “certificação” que seja restrito. Isso esvazia por completo o sentido e utilidade da lei complementar nesse caso, pois o filtro real estaria na legislação ordinária. Por consequência, seria também uma infração, do ponto de vista lógico, ao artigo 146, II da CR/88, pois daria indiretamente poder à lei ordinária para ditar regras sobre a imunidade, especialmente definindo quem pode ser certificado para pleitear esse direito.

No meio desse contexto confuso, em março de 2020 o STF realizou o julgamento da ADI 4480, que basicamente versa sobre o mesmo tema, porém tratando das regras previstas na Lei 12.101/09<sup>6</sup>. Contudo, nesse caso, houve um posicionamento mais explícito em relação aos limites da legislação ordinária e complementar. Basicamente, essa ADI atacou especificamente os requisitos que a Lei 12.101/09 definia como condições de certificação para entidades de educação e de assistência social. No caso, o julgamento da ação 4480 declarou inconstitucional uma série de artigos da Lei 12.101/09 (artigo 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; artigo 14, §§ 1º e 2º; art. 18, *caput*; artigo 31 e artigo 32, §1º). Resumidamente, isso significou afastar as exigências de concessão de bolsas de estudo por entidades de educação e de atendimento integralmente gratuito pelas instituições de assistência social como condições para obtenção do CEBAS e, por consequência, para usufruir da imunidade sobre contribuições sociais.

Deve-se fazer a ressalva, contudo, que as regras para certificação de organizações de educação superior, considerando sua adesão ou não ao PROUNI, a princípio não foram afastadas. Isso porque os artigos da Lei 12.101/09 que tratam sobre o assunto não foram atacados pela ADI 4480<sup>7</sup>. Assim, as entidades desse âmbito que

---

<sup>6</sup> O motivo para a existência conjunta dessas ADIs é porque, quando foram ajuizadas as ações 2028, 2036, 2228 e 2621 e o RE 566.622, o tema era regido pelo artigo 55 da Lei 8.212/91. Antes do seu julgamento, porém, essa norma foi revogada pela Lei 12.101/09, que trouxe novas regras para o CEBAS e foi questionada na sequência pela ADI 4480, entre outras ações. Assim, apesar de materialmente versarem sobre o mesmo tema, formalmente as leis discutidas nesses casos são diferentes.

<sup>7</sup> “Na hipótese, a requerente impugna dispositivos da Lei 12.101/2009. Ocorre que vários desses dispositivos foram revogados ou alterados pela Lei 12.868/2013, cuja inconstitucionalidade foi apontada por meio de aditamento à inicial (eDOC 15). [...] Nesse contexto, a presente ação se limitará à análise dos dispositivos com as modificações da Lei 12.868/2013, mas que não disponham sobre inovação quanto aos dispositivos impugnados na petição inicial. Assim, não serão apreciados os parágrafos e incisos dos arts. 13-A, 13-B e 13-C, acerca do PROUNI, tendo em vista não tratarem de reprodução das normas



não tenham aderido ao PROUNI ainda ficariam obrigadas à concessão de bolsas, na forma do artigo 13-B da Lei 12.101/09, como condição para obtenção do CEBAS<sup>8</sup>. Já as instituições que fizeram a adesão se encontram em situação mais obscura, pois o artigo 13-A, que não foi considerado inconstitucional na ADI 4480, exige a concessão de bolsas nas “condições previstas nos incisos do caput e nos §§ 1o, 2o e 7o do art. 13 desta Lei”<sup>9</sup>. Porém, como já dito, o *caput* desse artigo 13, bem como seus parágrafos 1º e 7º, foram declarados inconstitucionais nessa mesma ação e, a princípio, não poderiam ser então exigidos para nenhum fim. Tal ponto deverá ser objeto de esclarecimento pelo STF, mas, a princípio, entendemos que as instituições que aderiram ao PROUNI não poderiam então sofrer exigência de concessão de bolsas para fins de obtenção do CEBAS. Sobre essa questão, é importante destacar que, apesar de a Lei 11.096/05 condicionar a adesão ao PROUNI à concessão de bolsas de estudo, seus critérios são distintos do que eram estabelecidos pela Lei 12.101/09 quanto às bolsas para o CEBAS<sup>10</sup>. Logo, não se pode considerar que uma norma seria equivalente à outra nesse âmbito.

Em relação às entidades assistenciais, o STF afastou a exigência de atendimento integralmente gratuito<sup>11</sup>. De fato, além de ser uma invasão a matéria de

---

inconstitucionais da lei revogada, no caso, a Lei 12.101/2009” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 18 a 20, 27/03/2020).

<sup>8</sup> Em que pese a questão processual, no sentido de não terem sido apreciados os artigos que não foram expressamente questionados pela ADI 4480, entendemos que esses artigos 13-A, 13-B e 13-C são igualmente inconstitucionais, pois fazem exigência de contrapartidas como condição para gozo de imunidade, o que só poderia ser estabelecido por meio de lei complementar.

<sup>9</sup> Lei 12.101/09

Art. 13-A. Para fins de concessão e de renovação da certificação, as entidades que atuam na educação superior e que aderiram ao Programa Universidade para Todos (Prouni), na forma do caput do art. 11 da Lei no 11.096, de 13 de janeiro de 2005, deverão atender às condições previstas nos incisos do caput e nos §§ 1o, 2o e 7o do art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

<sup>10</sup> Por exemplo, a Lei 11.096/05 prevê bolsas de 25% e ainda concessão para estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral e para professor da rede pública de ensino, para certos cursos. Nenhuma dessas hipóteses foi prevista na Lei 12.101/09.

<sup>11</sup> “Igualmente, entendo que o caput do art. 18, que condiciona a certificação à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais de forma gratuita, também adentra seara pertencente à lei complementar, estando, portanto, eivado de inconstitucionalidade. [...] Essa questão foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, bem como no RE-RG 566.622, paradigma da repercussão geral. Naquela ocasião, a Corte assentou a inconstitucionalidade do inciso III do art. 55 da Lei 8.212/1991 e seus parágrafos, na redação da Lei 9.732/1998, tendo em vista a imposição de prestação do serviço assistencial, de educação ou de saúde de



competência de lei complementar (por ser um requisito para gozo de imunidade), o texto da Lei 12.101/09 era contraditório com o próprio teor do artigo 195, §7º da Constituição de 1988, que prevê a imunidade das contribuições sociais. Isso porque a CR/88 trata de entidades *beneficentes* e estas, por conceito, oferecem parte dos seus serviços de forma gratuita, mas não sua totalidade<sup>12</sup>. Até então, a única exceção legalmente admitida a essa regra de gratuidade integral no campo da assistência eram as atividades destinadas ao atendimento dos idosos<sup>13</sup>.

Além das questões específicas para entidades de educação e de assistência, o julgamento da ADI 4480 também afastou a aplicação do artigo 31, que indicava que apenas após a concessão do CEBAS haveria o direito à imunidade sobre as contribuições sociais. O STF, na mesma linha do que o Superior Tribunal de Justiça já tinha como pacificada<sup>14</sup>, entendeu que a entidade será considerada imune a partir do momento que cumprir os requisitos estabelecidos na legislação complementar<sup>15</sup>, e não a partir da obtenção do certificado. Nesse sentido, o CEBAS teria apenas efeitos

---

forma gratuita e em caráter exclusivo, ao fundamento de se referir a requisito atinente aos lindes da imunidade, sujeito a previsão em lei complementar” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 31, 27/03/2020).

<sup>12</sup> “Com relação ao artigo 18, afirma que a fixação da exigência de prestação de serviços de forma gratuita, na denominada “área de assistência social”, contrariaria entendimento sedimentado do Supremo Tribunal Federal, “no sentido de que a entidade beneficente de assistência social não é aquela que pratica assistência de forma exclusivamente gratuita, mas que, sendo filantrópica, cobra pelos serviços prestados daqueles que podem pagá-los no todo ou em parte”. Em razão disso, defende que a ofensa ao artigo 195, § 7º, seria “patente” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 10, 27/03/2020).

<sup>13</sup> Lei 10.741/03 (Estatuto do Idoso)

Art. 35. Todas as entidades de longa permanência, ou casa-lar, são obrigadas a firmar contrato de prestação de serviços com a pessoa idosa abrigada.

§ 1º No caso de entidades filantrópicas, ou casa-lar, é facultada a cobrança de participação do idoso no custeio da entidade.

§ 2º O Conselho Municipal do Idoso ou o Conselho Municipal da Assistência Social estabelecerá a forma de participação prevista no § 1º, que não poderá exceder a 70% (setenta por cento) de qualquer benefício previdenciário ou de assistência social percebido pelo idoso.

<sup>14</sup> STJ – 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.

<sup>15</sup> “Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos. Colho, a propósito, da manifestação da Procuradoria-Geral da República que esse dispositivo, “ao estabelecer o termo inicial para que as entidades possam exercer o direito à imunidade da contribuição para a seguridade social, trata de tema relativo aos limites da garantia constitucional, adentrando matéria submetida à reserva de lei complementar” (eDOC. 13, p. 14). Assim, entendo formalmente inconstitucional o artigo 31 da Lei 12.101/2009” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 24, 27/03/2020).



declaratórios para fins tributários, não criando, alterando ou extinguindo nenhum direito<sup>16</sup>.

Não se pode deixar de destacar que essa decisão, de certa forma, altera o entendimento do próprio STF proferido no julgamento das ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621 e do RE 566.622, porque, por conceito, um ato declaratório não cria direitos. Tendo o CEBAS apenas efeitos declaratórios, então não é esse certificado que cria o direito à imunidade e nem gera suas consequências (impossibilidade de imposição de tributos). Logo, para haver coerência na aplicação do entendimento do STF na ADI 4480 e da Súmula 612 do STJ, então é necessário reconhecer que o CEBAS é *dispensável* para que uma entidade seja considerada imune. Isso porque, sendo um ato declaratório, o direito já existe antes dele e sua aplicação não depende do certificado. Portanto, não faz sentido exigir o CEBAS para gozo da imunidade tributária. A recente decisão do STF na ADI 4480 deixa isso explícito e, portanto, esse posicionamento deve ser incorporado nas decisões judiciais sobre o tema daqui em diante.

Com o afastamento das regras específicas para concessão do CEBAS nas áreas de educação e de assistência social, é importante perceber então que qualquer entidade que tenha tido seu pedido de certificação indeferido por não atendimento a alguma dessas exigências terá o direito de ter o CEBAS, como também de pleitear a restituição das contribuições sociais pagas nos últimos 5 anos<sup>17</sup>. O mesmo vale para a OSC que pagou contribuições sociais antes da concessão do CEBAS a seu favor, observado o prazo para requerimento da restituição. Isso porque, nesses casos, a cobrança dos tributos foi indevida, pois se baseou em requisitos e definições agora reconhecidos como inconstitucionais pelo STF no julgamento da ADI 4480. O entendimento que o CEBAS é um ato meramente declaratório apenas reforça essa percepção, porque, não sendo apto a criar direitos, eventual ausência do certificado não pode implicar na inexistência da imunidade. Esta já geraria os seus efeitos – quais sejam, a impossibilidade de cobrança do tributo contra a entidade imune - a partir do

---

<sup>16</sup> “Ato constitutivo é aquele pelo qual a Administração cria, modifica ou extingue um direito ou uma situação do administrado. [...] Ato declaratório é aquele em que a Administração apenas reconhece um direito que já existia antes do ato” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 234 e 235).

<sup>17</sup> Prazo prescricional previsto no artigo 168 do CTN.



**Dolabella**  
Advocacia e Consultoria

momento em que a OSC cumprisse os requisitos definidos no CTN, que é lei complementar<sup>18</sup>.

Assim, diante de tudo que foi exposto, deve-se notar que o julgamento da ADI 4480 traz novos esclarecimentos a respeito do entendimento do STF sobre a questão das entidades imunes do Terceiro Setor. É preciso que esses pontos pautem os demais julgados sobre o assunto, sobretudo a inexigibilidade dos requisitos expressamente considerados inconstitucionais e o caráter declaratório/dispensável do CEBAS para fins de gozo da imunidade tributária pelas OSCs. Essas questões devem ser incorporadas inclusive pelas instâncias inferiores de julgamento, para que haja efetiva segurança jurídica para os envolvidos. Na mesma linha, as entidades do Terceiro Setor devem se inteirar sobre tais pontos, para avaliar qual medida tomar considerando sua realidade concreta.

É ainda importante destacar que há outras demandas pendentes de julgamento no STF que também versam sobre a imunidade de contribuições sociais. Exemplo disso é a ADI 4891, ajuizada pela Ordem dos Advogados do Brasil. Dadas as obscuridades e contradições surgidas ao longo das décadas de discussão judicial sobre o assunto, como demonstrado, é fundamental que a análise dessas ações se preste a esclarecer os pontos ainda problemáticos. Para tanto, é imprescindível a aplicação plena da regra constitucional de reserva a lei complementar para definição de *qualquer* exigência que possa impactar no gozo da imunidade, de forma direta ou indireta. Somente um posicionamento claro e definitivo nesse sentido, por parte do STF, será efetivo para cumprir o que determina a Constituição e para amplificar os benefícios que a atuação do Terceiro Setor promove em prol da sociedade.

**Renato Dolabella Melo**  
**Advogado**

*Permitida a livre reprodução deste texto, desde que concedidos os créditos ao autor*

---

<sup>18</sup> “Nesse contexto, entendo que o exercício da imunidade deve ter início assim que os requisitos exigidos pela lei complementar forem atendidos” (STF, ADI 4480, Voto do Ministro Gilmar Mendes, p. 24, 27/03/2020).