

NOVA LEI DO CEBAS: ANÁLISE CRÍTICA DA LEI COMPLEMENTAR 187/2021 NO PRISMA EDUCACIONAL

William Sabóia de Menezes Junior¹

RESUMO

A Lei Complementar 187/2021, que trata sobre a certificação das entidades beneficentes, surge com a proposta de pacificar debates históricos e regular a fruição para o gozo da imunidade referente as contribuições à seguridade social, previstas desde a promulgação da Constituição em 1988, no tocante a área da educação, as contrapartidas se materializam através da concessão de bolsa de estudo, com base nos princípios da universidade e da gratuidade na oferta dos serviços, as entidades beneficentes educacionais precisam se adaptar ao rigor da nova lei. O presente trabalho busca definir os contornos da entidade beneficente através do terceiro setor, além da retrospectiva legislativa para delimitarmos se a lei complementar 187/2021 representa um marco de fato para as Certificação das Entidades Benéficas da Assistência Social, sobretudo das que atuam na educação, tratando-se de uma pesquisa bibliográfica e documental realizada através da análise de decisões judiciais, legislação de referência e publicações científicas voltadas a temática.

Palavras-chave: CEBAS; imunidade; contrapartidas; entidades beneficentes; educação.

ABSTRACT

Complementary Law 187/2021, which deals with the certification of charitable entities, comes with the proposal to pacify historical debates and regulate the enjoyment of immunity regarding social security contributions, provided for since the promulgation of the Constitution in 1988, in the With regard to education, the counterparts materialize through the granting of scholarships, based on the principles of the university and free provision of services, educational charitable entities need to adapt to the rigor of the new law. The present work seeks to define the contours of the charitable entity through the third sector, in addition to the legislative retrospective to delimit whether the complementary law 187/2021 represents a de facto milestone for the Certification of Charitable Entities of Social Assistance, especially those that work in education, in the case of a bibliographical and documentary research carried out through the analysis of judicial decisions, reference legislation and scientific publications focused on the theme.

Keywords: CEBAS; immunity; charitable institution; charities; education

¹ Graduado em Direito pela Universidade Potiguar em Mossoró – UNP/RN, acadêmico no curso de Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Universidade Rural Federal do Semi-Árido, atua como consultor administrativo nas secretarias municipais de saúde de Serra do Mel, Tibau, Grossos, Porto do Mangue e Assú no Estado do Rio Grande do Norte.

1 INTRODUÇÃO

Devido o aumento gradativo das desigualdades sociais nos últimos anos, intensificadas pelas crises econômicas sofridas no início do século XIX, os Direitos Sociais protagonizaram o debate sobre a dignidade humana e o bem-estar social, evidenciado através da oferta de serviços públicos a promoção da sociedade, atrelando ao Estado a responsabilidade de cumpri-los como princípios basilares.

Diante da burocracia inoperante do Poder Público e das constantes mutações sociais, outros atores se destacam através das iniciativas altruístas e voluntárias, proporcionando a cooperação no setor privado, desinteressado com lucros, na oferta da assistência social, vocacionados apenas pelo ímpeto de proporcionar auxílio através da educação, da saúde e da assistência social.

Alinhado a tendência humanística mundial, o Brasil promulgou sua nova Constituição no contexto da preservação dos direitos fundamentais individuais e coletivos, invocando a autodeterminação do povo para a construção da Nação, conforme consagrado pela Carta da Organização das Nações Unidas - ONU (1945), transcendendo a esfera pública do nicho governamental através da integração dos agentes sociais.

Ao reconhecer as entidades beneficentes da assistência social como aliadas dos objetivos institucionais, a Constituição Brasileira limitou o poder de Tributar do Fisco tornando-as imune às contribuições da seguridade social, condicionando a fruição da benesse tributária em lei complementar para regular e instrumentalizar os parâmetros para sua devida concessão, dando origem ao processo estruturante denominado como CEBAS.

CEBAS é abreviação utilizada para a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social, que qualifica a atuação nas áreas da educação, saúde e assistência social, engajadas no setor privado sem objetivar lucros, concedidas através dos Ministérios da Educação (MEC), Saúde (MS) e Cidadania (MC).

Entretanto, a matéria foi regulada por leis ordinárias até o advento da LC 187/2021, lapso que proporcionou debates complexos sobre as contrapartidas elencadas através dos requisitos em lei, durante esse percurso, os Ministérios certificadores, em especial o MEC, indeferiram e revogaram as certificações das entidades beneficentes com base na inobservância dos requisitos previstos no rito ordinário, gerando instabilidade jurídica na interpretação do art. 195, § 7º da CRFB/88 e, conseqüentemente, na natureza do CEBAS.

As contrapartidas se fundamentam nos princípios da universalidade e gratuidade na oferta dos serviços nas três áreas certificáveis, com destaque para a área educacional, que ganha novos contornos através da concessão de bolsa de estudos, exigindo a adequação das entidades beneficentes que ofertam serviços na área da educação.

Fruto da construção histórica, a nova lei do CEBAS gera grandes expectativas para as entidades beneficentes que lidam com recursos cada vez mais escasso, reduzir a carga tributária tornou-se de vital importância para a oferta dos seus serviços, de acordo com o levantamento feito pelo Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas - FONIF “a cada R\$1,00 investido pelo Estado no setor com as imunidades fiscais, a contrapartida real é de R\$7,39 em benefícios entregues à população”. (FONIF, 2019)

Dessa forma o estudo busca definir, através do terceiro setor, a espécie de entidade ao qual atendam as características definidas em Lei, perpassando pelas contribuições das entidades beneficentes brasileiras na construção da sociedade contemporânea para compreender o contexto das garantias Constitucionais, analisando o processo histórico legislativo da certificação das entidades beneficentes para delimitar as inovações contidas na Lei Complementar 187/2021.

2 O TERCEIRO SETOR E A SUA RESPONSABILIDADE SOCIAL

O conceito sobre o terceiro setor surgiu na década de 1970 após a reflexão de pesquisadores estadunidenses sobre um determinado seguimento social que demonstrava sua singularidade diante dos serviços de relevância social, mesmo não pertencendo às instituições estatais (primeiro setor), bem com desviando-se da ótica mercadológica (segundo setor), pois apesar de serem entidades privadas não possuíam fins lucrativos, destinando seus rendimentos as suas finalidades assistencialistas (COELHO, 2000).

Coelho (2000) atribui à peculiaridade do terceiro setor na combinação de aspectos vantajosos que se personificam diante da burocracia estatal inoperante e da ótica privada na concentração de lucro, as organizações sem fins lucrativos, compostos por agentes privados com objetivos coletivos e públicos, representam o mais o autêntico ato da vontade humana.

Diante da constituição multifacetada do terceiro setor, outras expressões surgem com o intuito de traduzir o serviço público não estatal, revelando espécies provenientes da iniciativa popular que visam à proteção e a garantia de direitos, de acordo com Falconer (1999), o Terceiro Setor é o gênero que exprimi com eficiência a noção de “não-governamental”, “sociedade civil”, “sem fins lucrativos”, “filantrópicas”, “solidárias”, “independentes”, “associativa”, dentre outros.

Falconer (1999) também discorre sobre a estrutura típica do terceiro setor ao tecer:

Uma organização do terceiro setor típica (se é possível afirmar a existência disto) é uma entidade muito pequena, tanto em termos de recursos financeiros quanto em número de profissionais de que dispõe. Mesmo organizações de maior porte, como hospitais, que, pela especificidade de sua atividade, necessitam de mais recursos e profissionais de elevada especialização, usualmente contam com uma disponibilidade de recursos financeiros e humanos muito abaixo do que necessitariam para operar em condições ideais. (FALCONER, 1999)

Para Fernandes (1994) o terceiro setor representa a continuidade das práticas tradicionais de caridade, da filantropia e do mecenato, agregando ao espectro de ações o conceito da cidadania na defesa e promoção de direitos, realizadas por entes privados sem fins lucrativos que são constituídas e mantidas pela ênfase na participação voluntária.

O progresso na relação entre o Terceiro Setor e a Sociedade rompeu a cultura pejorativa associada à filantropia no Brasil, segundo Pasqualin e Setti (2019), o assistencialismo brasileiro dedicava-se aos cuidados paliativos que não traziam a solução para as problemáticas emergentes. Diferentemente, o perfil territorial das entidades beneficentes contribui na estruturação de ações coordenadas que geram impactos sociais que transcendem a assistência imediata, repercutindo no tempo e espaço.

No que se refere à tipificação dos serviços socioassistenciais a Lei 8.742, publicada no ano de 1993, regulamenta os artigos 203 e 204 da Constituição Federal instituindo, categoricamente, a designação sobre a Assistência Social como um direito social não contributivo, além de qualificar as entidades através das iniciativas contínuas, permanentes e planejadas, garantido a gratuidade dos serviços, programas e nas demais benesses socioassistencialista, com atuação na defesa e promoção de direito.

Outros documentos podem ser citados como regulações posteriores às entidades beneficentes de cunho assistencialista como o Decreto nº 6.308/2007 e as Resoluções CNAS números 109/2009, 27/2011, 33/2011, 34/2011, 14/2014, tal medida ressalta a relevância da caracterização para delimitar o nicho de diferencial prestígio das imunidades Constitucionais.

Destarte, no contexto brasileiro da responsabilidade social, estão aptas ao pleito da certificação como entidades beneficentes da assistência social, as entidades constituídas sob a forma de organização religiosa, fundação e associação, à letra do Código Civil.

Diante do cenário dicotômico e polarizado, o terceiro setor viabiliza a possibilidade de novas alternativas que fogem da temática estadocentrista versus mercadocentrista, protagonizando um período colaborativo que influencia na mudança cultural sobre a importância da oferta dos serviços essenciais.

3 CONTRIBUIÇÃO DAS ENTIDADES BENEFICENTES NA CONSTRUÇÃO DO ESTADO SOCIAL BRASILEIRO

A percepção das entidades beneficentes como agentes modernizantes no contexto mundial de profundas mudanças foi primordialmente utilizada como política de desenvolvimento pela América do Norte e Europa, Menescal (1996) ressalta que os países do Norte, aos quais concentravam as potências mundiais, estimulavam ações através de recursos governamentais para ONGs como política oficial, buscando um novo modelo econômico de cooperação para o desenvolvimento social dos seus respectivos blocos econômico.

Ivo (2015) ressalta a atuação pioneira das agências multilaterais (Nações Unidas, Banco Mundial e Banco Internacional de Desenvolvimento) como fomentadores da rede internacional no combate da pobreza e da desigualdade entre países, dos danos ambientais, na segurança em regime de paz e na articulação do padrão de cooperação global que compartilhe responsabilidades entre o setor público e privado para viabilizar coalizões geopolíticas regionais entre países, inovações institucionais, econômicas e sociais.

No contexto da América Latina, Fernades (1994) afirma que as espécies que compõem o gênero do Terceiro Setor tomaram forma apenas nas últimas duas décadas, a saber:

A primeira geração de ONGs na América Latina surgiu, via de regra, como uma solução ad hoc para uma falta de opções, que se imaginava ser conjuntural no sistema institucional existente” [...] em princípio, imaginava-se, pesquisas devem ser feitas nas universidades, educação popular nas escolas públicas, articulação de movimentos sociais nos partidos políticos. No entanto, à medida que os constrangimentos originais foram sendo suspensos ao longo dos anos 80, os fundadores encontraram razões para se firmar, positivamente, como “quadros de ONG (FERNANDES, 1994).

Apesar da contribuição dos Países Nortistas na definição do terceiro setor através do contexto cultural associativo e voluntariado, o fenômeno do engajamento social no Brasil ganhou destaque com os movimentos sociais realizados entre as décadas de 60 e 70, segundo Alves e Azevedo (2007) os principais fomentadores da vertente do terceiro setor nacional são a Igreja Católica e as Entidades congregadoras intelectuais.

Carvalho (2006) nos provoca ao regresso ainda mais na história, remontando momentos distintos que marcaram a experiência nacional, afirmando que:

No primeiro momento, compreendendo o período situado desde a época da colonização até meados do século XX, as ações de assistência social, saúde e dedicação eram realizadas principalmente pela igreja católica, na forma de asilos, orfanatos, Santas Casas de Misericórdia e colégios católicos. As chamadas “associações voluntárias” eram permeadas por valores de caridade cristã, demonstrando como a noção de filantropia, inicialmente, era ligada a preceitos da Igreja Católica. (CARVALHO, 2006).

Ainda de acordo com as perspectivas da Autora, o segundo momento é evidenciado através das diretrizes do Governo de Getúlio Vargas, amparadas na intervenção estatal na economia e na sociedade, o Estado assume o protagonismo como formulador e implementador de políticas públicas em colaboração com organizações sem fins lucrativos para sua implementação. O terceiro momento é caracterizado na vigência do regime militar, onde

instituições filantrópicas e assistenciais integraram os “movimentos sociais” para serem porta-vozes das mazelas sociais, surgindo as ONGs.

Frente à pretensão do Estado aos pressupostos do Bem-Estar Social e da crescente internacionalização do mercado, além das crises fiscais do século XX que acentuavam as desigualdades, as organizações da sociedade civil conquistaram um espaço representativo que ganhou contorno políticos e sociais de destaque impar, resultado da capacidade de estruturação de redes para proteção social, intermediando os anseios das comunidades a quem se dedicam através de ações estratégicas, universal e inclusiva.

O sucesso do protagonismo das entidades beneficentes foi realçado com a mutação social contemporânea, segundo Pereira e Grau (1999), o modelo do Estado social-burocrático que atuava no sistema formal/impessoal para dispor o assistencialismo e o desenvolvimento econômico não mais correspondia às expectativas da sociedade, que a cada geração incorpora conceitos sobre a dignidade humana, exigindo do Estado a revisão das suas condutas de intervenção no contexto social.

As vantagens concedidas através da nova Constituição incentivam o exercício de atividades que complementam as atribuições originárias do poder Público, possibilitando a longevidade das entidades e o refinamento dos serviços às populações assistidas pelas entidades beneficentes mediante seus projetos e/ou programas socioassistenciais que, dado o caráter territorial, não seriam prestados tão facilmente pelo Ente Público (MACHADO 2010).

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) apresentou, em janeiro de 2020, o relatório institucional com o número de 781.921 Organizações da Sociedade Civil – OSC em atividades no Brasil, dessas 1.114 são Organizações Sociais – OS e 7.046 são Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, ao revelar a área de atuação a partir da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE constata-se que a área de desenvolvimento e defesa de direitos e interesses é a que concentra a maior quantidade de OS e OSCIP: 350 (31,56% do total) e 4.073 (57,81% do total), respectivamente. (IPEA, p. 8, 2020).

4 CEBAS COMO UMA POLÍTICA ESTRUTURANTE

O credenciamento das Entidades Benéficas de Assistência Social evidencia um processo histórico legislativo que evoluiu com o tempo, sua origem remonta na década de 30, com a publicação da Lei nº 91 em 1935, que determina os requisitos para a constituição do título de utilidade pública por parte das entidades que se dediquem, exclusivamente e sem contraprestação, à coletividade. Em 1959 foi promulgada a Lei nº 3.577, ao qual concedia isenções das taxas de contribuições previdenciárias às entidades filantrópicas consideradas de utilidade pública, sendo esta regulamentada somente com o Decreto nº 1.117 em 1962.

A expressão “Certificado” disposta às Entidades Filantrópicas surgiu somente em 1991 com a Lei nº 8.212, regulamentada pelo Decreto nº 752 em 1993, esse fenômeno pode ser atrelado à lacuna legislativa no período compreendido entre as décadas de 1960 e início de 1990, que condensou a classificação de entidade filantrópica com o título de utilidade pública, Modesto (1998) reflete sobre através da crítica:

A legislação básica sobre utilidade pública, no âmbito da União, tem sido um dos principais problemas para o fortalecimento do terceiro setor no país. Não por ser limitadora ou detalhista, mas exatamente pela razão contrária. A legislação básica na matéria, em especial no plano federal, é deficiente, lacônica, deixando uma enorme quantidade de temas sem cobertura legal e sob o comando da discricionariedade de autoridades administrativas. Essa lacuna de cobertura facilitou a ocorrência de dois fenômenos conhecidos: a) a proliferação de entidades inautênticas, quando não de fachada, vinculadas a interesses políticos menores e não a fins comunitários e coletivos; b) o estímulo a processos de corrupção no setor público (MODESTO, 1998).

Portanto, no memento da vigência da atual Constituição as Entidades Filantrópicas já eram isentas da contribuição previdenciária patronal, suas normas e regulações foram recepcionadas e vigeram até as modificações posteriores que culminaram no Decreto nº 2.536 de 1998, que utilizava duas nomenclaturas distintas para se referir a Certificação, trazendo em sua ementa o termo “certificado de entidades beneficentes” e no caput do art. 2º a classificação como “entidade beneficente de assistência social”,

A redemocratização da Nação em 88, marcada através da reconciliação do Estado com os setores sociais, incorporou ao texto constitucional o espírito da solidariedade, convocando o altruísmo humano consagrado na iniciativa privada com animo público, evidenciando atividades não exclusivas de caráter público, acentuando valores coletivos que são determinantes para um vivencial social digna, contrapondo os serviços da assistência social ao da competência tributária.

Carvalho (2009) contribui com a discussão ao retratar que, o Legislador Constituinte, anteveem as dificuldades do Estado em ofertar atividades básicas na medida suficiente protegendo as iniciativas que não visam o lucro na oferta da educação e da assistência social, mediante a outorga da imunidade.

A relevância política das Organizações Sociais conferiu privilégios hipotéticos de ordem negativa que foram construídos no campo normativo através do texto Constitucional, Chiesa (2019) constata que “O constituinte utilizou para a criação das imunidades termos como “é vedado”, “é proibido” e outros. O propósito foi, sem dúvida, não deixar ao legislador da pessoa política competente para tributar a decisão sobre criar ou não regra proibindo a tributação de tais situações. (CHIESA, 2019)

De maneira genuína e, sem qualquer exigência, a Constituição Cidadã em seu o Art. 150, inciso VI, alínea “c”, proclama:

[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI Instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. (BRASIL, 1988).

No aspecto objetivo, a Constituição Federal estabelece obstáculos para a tributação do Fisco referente às entidades privadas sem fins lucrativos que prestem serviços de relevância social, o Art. 195, § 7º da CRFB/88 dispõe sobre as imunidades específicas que se caracterizam pela não incidência das contribuições para a seguridade social, condicionando a regulação e o controle das Entidades Benéficas da Assistência Social (EBAS) para o gozo pelo da imunidade tributária Constitucional.

Em harmonia com o Art. 146, II da Carta Magna, o Código Tributário Nacional complementa o espírito Constitucional consubstanciando a competência tributária das entidades beneficentes apesar da limitação ao poder de tributar, o Art. 14 desconfigura a possibilidade de direito adquirido dado às obrigações acessórias, contendo a eficácia da imunidade tributária em requisitos cumulativos.

O tributarista Roque Antonio Carazza fomenta a reflexão ao dissertar sobre a competência tributária das pessoas políticas a partir da nova Constituição:

Poder tributário tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal (CARRAZA, 2005).

A exigência Constitucional de Lei complementar para delimitar a imunidade tributária ressalta a preocupação do constituinte na qualificação para regulamentação da matéria de forma taxativa, no ímpeto de atribuir um processo sólido, uniforme e rígido, para evitar fraudes através da exaustiva abordagem legislativa que fomenta a estrutura condicionante da imunidade que decorre da Constituição.

Não significa que caberá ao legislador aditar maior rigidez ao texto Constitucional, mas sim subsidiar a normatização em fundamentos técnicos condizentes com a natureza dessas entidades, em concordância com os princípios públicos e as diretrizes da Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS, evitando o ilícito através das contrapartidas comprovadas pela regularidade fiscal e demais requisitos nos termos da lei.

No ímpeto de fixar um marco para o CEBAS, a Lei nº 12.101/2009 remodelou os parâmetros da certificação, se relacionando ao conceito de política social dado a exigência das gratuidades em conformidade com as diretrizes do Poder Público, determinado a concessão do certificado às entidades que atuem na área da educação, saúde ou assistência social, desde que preencham as condições específicas inerentes à particularidade dos seus respectivos serviços.

De maneira autônoma e compartilhada, os Ministérios da Educação (MEC), da Saúde (MS) e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS) ficam responsáveis por identificar, analisar e certificar as entidades aliadas formando uma teia de proteção social, universal e inclusiva, sendo necessário identificar a preponderância dos serviços para a submissão no Ministério Certificador correspondente, no que se refere à área da educação, o MEC verificará a prevalência das atividades com bases nas demonstrações contábeis apresentadas, caso contrário, o postulante será encaminhado a outro Ministério ou à Receita Federal nos casos de irregularidade fiscal.

O inciso I Art. 13 da Lei 12.101/2009 estabeleceu padrões mínimos de excelência ao requisitar adequação das entidades às diretrizes do Plano Nacional da Educação (PNE), que são avaliados através de uma série de indicadores pelo MEC, conforme o inciso II, no entanto, o PNE referente ao período decenal entre 2011 e 2020 ainda se tratava de um projeto de lei, o hiato perdurou até a publicação do PNE (2014-2024) vigente através da Lei nº 13.005/2014, durante esse período as entidades beneficentes se valeram do Art. 214 da Constituição Federal, que cabe a devida transcrição:

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: I - erradicação do analfabetismo; II - universalização do atendimento escolar; III - melhoria da qualidade do ensino; IV - formação para o trabalho; V - promoção humanística, científica e tecnológica do País. VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto. (BRASIL, 1988)

A promoção dos princípios da universalidade e da gratuidade na oferta dos serviços personificou o inciso III, que elenca o requisito obrigatório da concessão de bolsas de estudo a alunos de baixa renda, em quantidade proporcional ao número de pagantes na forma da lei, para este inciso Evrard et al. (2015) detalha:

É justamente para as especificações referentes às concessões de bolsa que a maior parte do texto da lei do Cebas, referente à parte de educação, se ocupou. A concessão de bolsa por parte das instituições beneficentes é o processo mais importante na caracterização do serviço social das entidades, e pode-se considerar de que é na concessão de bolsas que reside o processo crítico na adequação da escola em sua característica beneficente.” (EVRARD, et al., 2015)

É importante ressaltar que durante a edição da Lei 12.101/2009 já tramitavam ações no Supremo Tribunal Federal (STF) que questionavam a Constitucionalidade de artigos que foram recepcionados pela mesma, Moraes (2018) elenca as Ações Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2028, nº 2036, nº 2228 e nº 2621 que apontavam o vício formal dos dispositivos por não possuírem status de Lei Complementar, vejamos:

Por conseguinte, a necessidade de se condicionar o status de entidade beneficente ao crivo da certificação era controvertido desde a edição da lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, que alterou os artigos 22 e 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 para delimitar o conceito de beneficência, sobretudo à condição de promoção gratuita e exclusiva de assistência e ao oferecimento de pelo menos sessenta por cento dos serviços ao Sistema Único de Saúde. [...] Diante dos reiterados questionamentos acerca da constitucionalidade da certificação, foi proferida decisão pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 02/03/2017 que, por maioria, deu procedência aos pedidos constantes nas ADI 2028, ADI 2036, ADI 2228 e ADI 2621 e atestaram a necessidade de edição de lei complementar para definir a isenção tributária de entidades beneficentes, declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos das leis 8.212/1991 e 9.732/1998, que possuem status de lei ordinária. (MORAIS, 2018)

As alegações das associações, fundações e demais entidades que interpelaram a Suprema Corte baseavam-se na inaptidão da lei ordinária, sendo esta o instrumento que versa sobre as isenções, em regular o direito à imunidade, que são institutos inconfundíveis.

Apesar da nova redação promovida com a Lei 12.868/2013 não houve adequação das formalidades exigidas no Art. 146, II da Constituição da República, nesse intervalo temporal, em dezembro de 2019, o STF conferiu à tese relativa ao tema n. 32 repercussão geral ao julgar os embargos de declaração interposto no Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622 e nas ADIs nº 2028, 2036, 2228, 2621, nos seguintes termos: "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". (BRASIL, 2019).

No que pese a legalidade do CEBAS, o STF assentou o entendimento sobre a constitucionalidade do art. 55, II da Lei nº 8212/91, acentuando a importância da certificação como requisito indispensável para fruição da imunidade tributária às contribuições sociais, ao invés de por fim a lide, novas incertezas pairaram devido a falta de clareza da Suprema Corte em expressar a obrigatoriedade do CEBAS dado a falta de lei condizente com sua natureza de origem Constitucional.

A lei ordinária se envolve em vícios materiais quando tenta estabelecer requisitos para a fruição de garantias Constitucionais, não se limitando a regulação dos aspectos procedimentais, pois, as contrapartidas configuram a mais preciosa característica que dão contornos legais a pessoa imune, exigível Lei Complementar para definir a atuação beneficente das entidades, especialmente na área da educação.

Ainda órfãos de Lei complementar, a insegurança jurídica pairava sobre as entidades, não restando claro se os requisitos observados para proveito da imunidade, a partir de então, seriam os elencados no Art. 14 do CTN, além da ausência de manifestação expressa em relação à natureza da certificação, desonerando a via administrativa e sobrecarregando o Judiciário através das discussões em juízo sobre o acesso da imunidade.

A obscuridade foi pacificada em março de 2020, no plenário do STF através da decisão impulsionada pela ADI 4.480, fixando o entendimento por meio da Súmula 612, sobre a inconstitucionalidade das contrapartidas materiais exigidas para emissão do CEBAS ao rigor da Lei 12.101/09, ocasião em que foram apontados os art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31 e 32, § 1º, que usurpa a legitimidade da lei complementar.

Em outros termos, a certificação não integraria aos requisitos obrigatórios para fruição da imunidade pelas entidades beneficentes que atuem na área da educação e na assistência social, configurado como mero instrumento de natureza declaratória, dando margens para outras medidas administrativas e/ou judiciais para discutir o direito Constitucional.

Na oportunidade, transcrevo o manifesto do Relator Min. Gilmar Mendes:

Com relação a esse dispositivo, parece-me que há, de fato, invasão, por parte da lei ordinária, em esfera de competência própria reservada à lei complementar, uma vez que trata de tema relativo ao limite da imunidade.

A regra constitucional da imunidade tributária é uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade condicionada, porquanto se exige uma efetiva comprovação de atendimento a exigências infraconstitucionais [...]

[...] Sobre o tema, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado, com o qual estou de acordo, no sentido de que:

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. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 9.5.2018, DJe 14.5.2018)

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. (BRASIL, 2020)

Ainda que declaradas a inconstitucionalidade das exigências sobre os requisitos da concessão de bolsa e gratuidade dos serviços da assistência social, não isentava as entidades beneficentes da submissão ao processo administrativo nos respectivos Ministérios dado a natureza declaratória do CEBAS que, para fins tributários, retroagi ao exercício anterior ao protocolo, momento em que se demonstra o cumprimento das obrigações, vide a Súmula 612 do Superior Tribunal de Justiça:

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. (BRASIL, 2018)

O julgamento da ADI 4.480 deu margens para o questionamento das entidades sociassistenciais, que tiveram suas certificações indeferidas pelos Ministérios da Educação e do Desenvolvimento Social, a rediscutirem o processo com base no art. 14 do CTN, pressionando a deliberação do Projeto de Lei Complementar nº 134/2019 no Plenário da Câmara dos Deputados, que viria a ser implementada no ano seguinte.

5 LEI DO CEBAS: ANÁLISE CRÍTICA DA LEI COMPLEMENTAR 187/2021

Em 16 de dezembro de 2021 o Congresso Nacional apresenta a Lei Complementar nº 187, que dispõe sobre o CEBAS como instrumental vital para a fruição das imunidades de contribuições à seguridade social, tais como a parte patronal da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição PIS/PASEP, revogando a Lei 12.101/2009 e suas regulamentações posteriores, colocando fim, a primeiro momento, aos

embates sobre a interpretação do art. 195, § 7º da Lei Maior, que não havia sido regulamentado desde a redemocratização de 1988.

Com base no art. 146, inciso II da Carta da República, a LC 187/21 possui legitimidade exclusiva desde então para identificar, regular e instrumentalizar os parâmetros da imunidade tributária condicionada na certificação, detalhando, de forma pormenorizada, requisitos já trazidos pela Lei 12.101/209.

O art 2º firma a natureza do CEBAS como condição obrigatória para se constituir o ente imune às constrições sociais, caracterizando a “Entidade Beneficente” e condicionando a definição aos requisitos da Lei:

Art. 2º Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar. (BRASIL, 2021)

A mudança na denominação do direito como imunidade, e não mais isenção, representa um significativo avanço para superação do passado, podendo ser percebida logo em seu art 3º, que traz ao início da Lei os requisitos cumulativo gerais, delimitados até o art. 6º, antes tratados no art. 29 da Lei 12.101/09 que dispunha, primeiramente, sobre os requisitos específicos de cada área.

Com relação à área da educação, as entidades beneficentes deverão atender as expectativas do art. 18, que elenca em seu § 1º as exigências no contexto educacional:

- I - obter autorização de funcionamento expedida pela autoridade executiva competente;
- II - informar anualmente os dados referentes à instituição ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep); e
- III - atender a padrões mínimos de qualidade aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pela autoridade executiva federal competente. (BRASIL, 2021)

No que concerne às contrapartidas, a Lei Complementar manteve a lógica da concessão de bolsas de estudo vinculadas à oferta do ensino formal, em atendimento ao princípio da universalidade na área da educação, o § 2º inova ao garantir a não discriminação na seleção dos bolsistas, exceto quando previstas como no caso das cotas sociais, indicada na redação através da Lei nº 12.711/2012 que dispõe sobre o acesso ao ensino público Federal:

§ 2º Para os fins desta Lei Complementar, o atendimento ao princípio da universalidade na área da educação pressupõe a seleção de bolsistas segundo o perfil socioeconômico, sem qualquer forma de discriminação, segregação ou diferenciação, vedada a utilização de critérios étnicos, religiosos, corporativos, políticos ou quaisquer outros que afrontem esse perfil, ressalvados os estabelecidos na legislação vigente, em especial na Lei nº 12.711, de 29 de agosto de 2012. (BRASIL, 2021)

A dinâmica da concessão das bolsas de estudo varia de acordo com os serviços da entidade beneficente educacional, abrangendo a educação básica/profissionalizante e o ensino superior, com ou sem o Programa Universidade Para Todos (PROUNI). A lógica normativa trazida na Lei Complementar para concessão de bolsas sugerem hipóteses para aproximar-se da realidade dos serviços prestados pelas entidades beneficentes, a Sociedade de Advogados (COVAC) sintetizou as hipóteses através do manual “Breves comentários à Lei Complementar nº 187/2021” que foram compiladas no QUADRO 1.

QUADRO 1: CONTRAPARTIDA A PARTIR DA CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO, HIPÓTESES SINTETIZADAS DOS ARTIGOS 18 AOS 27 DA LC 187/21.

EDUCAÇÃO BÁSICA/EDUCAÇÃO PROFISSIONAL	ENSINO SUPERIOR COM PROUNI	ENSINO SUPERIOR SEM PROUNI
a) Conceder, anualmente, bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes; ou	a) Ofertar no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes; ou	a) conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 4 (quatro) alunos pagantes; ou
b) Conceder no mínimo 1 bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes + bolsas parciais com 50% de gratuidade para o alcance do número mínimo exigido, mantida a equivalência de 2 (duas) bolsas de estudo parciais para cada 1 (uma) bolsa de estudo integral; ou	b) Para cumprir o 1/5 descrito no item anterior, poderá ferecer bolsas parciais em substituição sendo: i) o mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes selecionados pelo PROUNI; e ii) bolsas de estudo parciais com 50% (cinquenta por cento) de gratuidade, para o alcance do número mínimo exigido, mantida a equivalência de 2 (duas) bolsas de estudo parciais para cada 1 (uma) bolsa de estudo integral; ou	b) no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, mantida a equivalência de 2 (duas) bolsas de estudo parciais para cada 1 (uma) bolsa de estudo integral; ou
c) substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo definidas nas situações a e b por benefícios que tenham por objetivo promover ao estudante o acesso, a permanência, a aprendizagem e a conclusão do curso na instituição de ensino e estejam explicitamente orientados para o alcance das metas e estratégias do Plano Nacional de Educação.	c) A entidade poderá substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo por benefícios concedidos aos alunos c) A entidade poderá substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo por benefícios concedidos aos alunos beneficiados, como: i) benefícios destinados exclusivamente ao aluno bolsista, tais como transporte escolar, uniforme, material didático, moradia e alimentação; e ii) ações e serviços destinados a alunos e a seu grupo familiar, com vistas a favorecer ao estudante o acesso, a permanência, a aprendizagem e a conclusão do curso na instituição de ensino	c) substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo definidas nas situações a e b por benefícios aos bolsistas que tenham por objetivo promover ao estudante o acesso, a permanência, a aprendizagem e a conclusão do curso na instituição de ensino e estejam explicitamente orientados para o alcance das metas e estratégias do Plano Nacional de Educação.

FONTE: PEREIRA et al, 2022

Ao admitir a majoração de até 20% do teto estabelecido para concessão da bolsa de estudos, o art. 19, § 2º da LC 187/21 atingiu a rotina dos analistas do MEC, que precisam avaliar as condições através do parecer de assistente social, contendo relatório técnico evidenciado a natureza social do beneficiário, da sua família ou de ambos.

O posicionamento geográfico legislativo ressaltou a importância fiscalizatória das certificações, oportunizando a integração do Ministério certificador com a Receita Federal ao possibilitar, na instrução do processo, a exigência da regularidade fiscal através da Certidão Negativa de Débitos (CND) e, por consequência, oportuniza também a Receita Federal em dispor sobre o mérito das entidades beneficentes certificadas.

Na direção da unificação das regras e do procedimento de certificação com a fiscalização tributária, podemos afirmar como grande novidade a impossibilidade da Receita Federal cobrar os tributos abrangidos no escopo da imunidade, sem que antes o CEBAS da entidade tenha sido cassado de forma definitiva pelo Ministério

responsável pela sua concessão. O lançamento tributário funcionará como representação ao Ministério e só tramitará após afinalização da decisão do órgão certificador de cassar o CEBAS. (PEREIRA et al, 2022)

Para fins declaratórios, o art. 20, § 6º da LC, viabiliza a computação de bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes que decorram de convenção coletiva e atendam ao perfil socioeconômico, além de permitir, em seu art. 23, parágrafo único, o acúmulo de bolsas na educação profissional, contabilizando ambas.

O art. 20, § 7º representa uma conquista determinante para as entidades que prestam serviços de educação básica gratuitos, o CEBAS ganha contornos que comprovam o perfil socioeconômico das entidades, devendo os entes federativos reservar vagas ofertadas por meios de convênios ou pactuações congêneres as entidades educacionais certificadas.

Diferente da Lei 12.101/09, no aspecto contábil, a LC não trouxe mudanças significativas, todavia, ressalta-se o art. 25, § 1º, que prescreve o meio contábil ideal para registrar e divulgar as bolsas de estudos e os beneficiários concedidos, evidenciando-os através do relatório de atividades e das notas explicativas a relação dos bolsistas e dos pagantes, Pereira (2022) reflete também sobre a modificação do art. 3, IV da LC em relação ao texto da Lei ordinária em seu art. 29, IV:

O texto atual incluiu a expressão “E COM A LEGISLAÇÃO FISCAL EM VIGOR”. [...] Essa modificação possui relevância, haja vista que há ocasiões em que há o conflito entre as normas contábeis e fiscais. Assim, os contadores deverão ficar atentos as normas fiscais, em especial as Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil (RFB). (PEREIRA et al, 2022)

Em decorrência das decisões motivadas por processos administrativos e judiciais, acometidos pela não observância dos requisitos da lei ordinária, o art. 41 da LC declara extinto o crédito tributário, decorrentes de contribuições sociais, em desfavor de instituição sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social.

Até o determinado momento o MEC não emitiu portarias que regulam o protocolo diante da nova Lei, o que nos leva a continuar com a rotina tradicional, no âmbito da educação, a certificação e monitoramento das entidades beneficentes é competência da Coordenação-Geral de Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social (CGCEBAS), vinculada à Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior (SERES), efetivando por meio da Receita Federal.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para além do preenchimento da lacuna histórica legislativa, a Lei Complementar 187/2021 representa a pacificação interpretativa sobre o direito à imunidade elencadas no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, proporcionando uma nova era de debates para as entidades beneficentes sobre a concepção desse direito.

A possibilidade de fiscalização dos requisitos tributários e administrativos tanto por parte dos Ministérios, quanto da Receita Federal e de Órgãos Fiscalizadores habilitados, através da regularidade fiscal ou da concessão de bolsa de estudo, deu contornos a Certificação de Política Pública.

No tocante a área da educação, a Lei Complementar manteve as disposições das leis ordinárias anteriores, recepcionando as contrapartidas através da oferta de bolsa de estudo, sem modificação relevante que traga uma alteração significativa na dinâmica material da concessão de bolsas, inovando apenas ao agregar as atribuições do CEBAS inclusão social no país concedendo acesso aos estudantes de baixa renda, em consonância com as diretrizes do Plano Nacional de Educação vigente.

Apesar da LC 187/2021 carecer ainda de regulamentações através dos decretos e/ou das portarias Ministeriais, foi constatado que a LC supera entraves históricos sobre competência formal das contrapartidas, pacificando a legalidade e a obrigatoriedade do CEBAS, contudo, não inova na materialidade das contrapartidas na área da educação, sendo o marco parcial que se reafirmará com o tempo.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Mário Luiz Neves de; ALVES, Antônio Marcos dos Santos. FUNDAÇÃO DE APOIO À UNIVERSIDADE: uma discussão sobre o conflito entre o público e o terceiro setor. In: AZEVEDO, Mário Luiz Neves de. **FUNDAÇÃO DE APOIO A UNIVERSIDADE: uma discussão sobre o conflito entre o público e o terceiro setor**. 2. ed. Maringá: Atos de Pesquisa em Educação – Ppge/Me Furb, 2007. p. 486-507.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis n os 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis n os 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências.. : Lei Complementar. 237. ed. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 17 dez. 2021. Seção 1, p. 1-2. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-187-de-16-de-dezembro-de-2021-367978262>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 612. Relator: Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO). Brasília, DF, 14 de maio de 2018. **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..** Brasília: STJ.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Acórdão nº ADI 4480. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 26 de março de 2020. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.480 Distrito Federal**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 27 mar. 2020. p. 1-45.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Emb.Decl. nos Emb.Decl. nos Emb.Decl. no Recurso Extraordinário nº 566.622. Embargante: SOCIEDADE BENEFICENTE DE PAROBÉ. Relator: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 01 de setembro de 2022. **Dje-174**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 18 dez. 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur468993/false>. Acesso em: 26 nov. 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 465 e 466.

CARVALHO, Débora Nacif de. **Gestão e Sustentabilidade: um estudo multicasos em ONGs ambientalistas em Minas Gerais**. Orientadores: Prof. Ivan Beck Ckagnazanoff Prof. Allan Claudius Queiroz Barbosa. Belo Horizonte, 2006. 157 f. Dissertação (Mestrado) –

Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós- Graduação e Pesquisa em Administração, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros Direito tributário linguagem e método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. – Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>. Acesso em: 29 nov. 2022.

CHIESA, Clélio. **Imunidade**. 2019. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>. Acesso em: 29 nov. 2022.

COELHO - COELHO, S. T. C. Terceiro setor: um estudo comparativo entre Brasil e os Estados Unidos. São Paulo: SENAC, 2000.

EVARD, Henri Siro *et al.* ANÁLISE DO PROCESSO CRÍTICO DE ENTIDADES BENEFICENTES PARA A OBTENÇÃO DO CERTIFICADO CEBAS. **Vianna Sapiens**, Juiz de Fora, v. 6, n. 1, p. 244-272, jan. 2015.

FALCONER, Andres Pablo. **A PROMESSA DO TERCEIRO SETOR**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. Um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão. 1999. Disponível em: https://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres_falconer.pdf. Acesso em: 21 nov. 2022.

FERNANDES, R. C. Privado porém público: o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994. Disponível em <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/15847/material/351291616-Privado-Porem-Publico-Rubem-Cesar-Fernandes.pdf>

FONIF, Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas. **A Contrapartida do Setor Filantrópico no Brasil**. 2019. Disponível em: <https://fonif.org.br/noticias/nova-pesquisa-do-fonif-confirma-a-forca-da-filantropia-brasileira/>. Acesso em: 02 dez. 2022.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **PERFIL DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO EM ATIVIDADE NO BRASIL**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2020. 21 p. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10406/1/PerfildasOrganizacoesSociaisemAtividadeBrasil.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2022.

IVO, Anete B. L.. AGÊNCIAS MULTILATERAIS DE DESENVOLVIMENTO E COMUNIDADES EPISTÊMICAS. **Cadernos do Ceas**, Salvador, v. 235, n. 1, p. 129-152, 2015.

MENESCAL, A. K. História e gênese das organizações não governamentais. In: Gonçalves, Hebe S. (org.) Organizações não governamentais: solução ou problema?. São Paulo: Estação Liberdade, 1996. Cap. 1

MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, 214: 55-68, out./dez. 1998.

MORAES, Pedro Henrique Cavedoni. **Da inconstitucionalidade do CEBAS e suas consequências econômicas ao financiamento da previdência social**. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/68221/da-inconstitucionalidade-do-cebas-e-suas-consequencias-economicas-ao-financiamento-da-previdencia-social>. Acesso em: 28 nov. 2022.

ONU. **Carta das Nações Unidas**. 1945. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91601-declaracao-universal-dos-direitos-humanos#:~:text=Elaborada%20por%20representantes%20de%20diferentes,por%20todos%20os%20povos%20e> – Acesso em: 01 de dez de 2022.

PEREIRA, Janaina Rodrigues *et al.* **Breves comentários à lei complementar nº 187/2021: o novo marco regulatório. o novo marco regulatório**. 2022. Disponível em: <http://www.advcovac.com.br/regulatorio-do-cebas/>. Acesso em: 3 dez. 2022.

PEREIRA, L. C. B., GRAU, N. C. Entre o Estado e o mercado: o público não-estatal.(org). O público não-estatal na reforma do Estado. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999. p. 15-48