

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

WANG FEI FEI

DA IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIA SOCIAL

SÃO PAULO

2011

WANG FEI FEI

DA IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIA SOCIAL

Monografia apresentado à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo
para aprovação no Curso de
Especialização em Direito tributário.

**Orientador: Prof. Dr. Fernando
Favacho**

SÃO PAULO

2011

Wang Fei Fei

DA IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIA SOCIAL

MONOGRAFIA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE ESPECIALISTA
EM DIREITO TRIBUTARIO

SÃO PAULO, ____/____/____

ORIENTADOR

EXAMINADOR

EXAMINADOR

Dedico este trabalho aos meus familiares,
amigos e todos aqueles que me
incentivaram e apoiaram em cada
momento da minha vida.

Agradeço aos meus pais, amigos, todos aqueles que colaboram para a pesquisa e desenvolvimento deste trabalho.

O valor do homem é determinado, em primeira linha, pelo grau e pelo sentido em que ele se libertou do seu ego.

(Albert Einstein)

RESUMO

O tema desenvolvido neste trabalho é a imunidade das entidades de assistência social, que constitui umas das formas de exoneração tributária constitucionalmente previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

As entidades de assistência social desempenham atividades que, em princípio, seriam estatais, promovendo assistência às pessoas necessitadas e menos favorecidas da sociedade.

Por auxiliarem o Estado à promoção e a efetivação dos direitos sociais, e assim suprimirem a deficiência estatal, as entidades de assistência social foram beneficiadas com a exoneração tributária de seus impostos.

Palavras-chaves: imunidade, entidade de assistência social, exoneração tributária

SUMMARY

The theme in this work is immunity of social assistance entities which is one of the forms of constitutionally tax exemption under Brazilian law

The social assistance entities carry out activities that, in principle, would state, providing assistance to needy and underprivileged in society

In collaboration with the State to assist the promotion and realization of social rights, and thus eliminate the deficiency state, the social assistance entities have benefited from tax exemption from their taxes.

Key word: immunity, social service organization, Tax exemption

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	12
2. COMPETENCIA TRIBUTÁRIA.....	14
3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	16
4. IMUNIDADES	17
4.1. CONCEITOS.....	17
4.2. NATUREZA JURIDICA.....	20
4.3. CLASSIFICAÇÃO.....	21
5. IMUNIDADES DO ART. 150, VI, C	23
6. IMUNIDADE DA ENTIDADES DE ASSISTENCIA SOCIAL	28
CONCLUSÃO.....	32
REFERENCIAS.....	34

INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico tributário brasileiro, através de seu poder constituinte originário, atribuiu a cada pessoa política que compõe este país federativo poderes para a instituição de tributos, chamadas de competência tributárias, dentro da moldura das previsões de situações fáticas que poderão ensejar a incidência de normas tributárias.

Mas ao mesmo tempo, no corpo do texto constitucional também foram previstas limitações a este poder de tributar conferido a essas pessoas, excluindo se determinadas situações e pessoas específicas do campo de incidência da norma tributária. Essas limitações constitucionais recebem o nome de imunidade.

A imunidade exclui a competência tributária das pessoas políticas, afastando gravames tributários em situações específicas, tendo em vista a preservação de valores considerados de superior interesse nacional.

A imunidade das entidades de assistência social, esta prevista na Constituição Federal, juntamente com outras três pessoas jurídicas, quais sejam: os partido político, os sindicatos de empregados e as instituições de educação.

Neste trabalho, será desenvolvido somente a imunidade dos impostos relativa às entidades de assistencial social.

As entidades de assistência social são instituições que auxiliam e suprem a deficiência do Estado no processo de efetivação dos direitos sociais aos cidadãos, oferecendo assistência a quem necessitar nas suas diversas modalidades.

Essas entidades desempenham atividades de interesse publico, voltadas para a coletividade, sendo assim, desenvolvem atividades próprias do Estado, suprimo as deficiências da atuação estatal nessas áreas, cujo desempenho é, em principio, atribuição deste.

A Constituição Federal estabeleceu que, para que as entidades de assistência social possam usufruir o beneficio da imunidade, estas devem atender a exigência de não ter finalidades lucrativas e os requisitos da lei.

A ausência de finalidade lucrativa deve ser compreendida no sentido de que os objetivos da entidade não perseguem o lucro e conseqüentemente o repasse e a distribuição deste aos sócios.

Quanto aos requisitos da lei, essa expressão traduz as exigências fixadas em lei complementar, já que a imunidade é matéria estritamente constitucional.

Uma vez preenchidas essas exigências, as entidades de assistência social estarão aptas a usufruírem o benefício conferido pela imunidade aos impostos que recaiam sobre o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário nacional pode ser entendido como um “conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjunção de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária, e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência”.¹

O texto constitucional brasileiro elencou quatro temas considerados fundamentais na área tributária: previsão das situações ensejadoras de normas tributárias, classificação dos tributos, repartição de competências e as limitações ao poder de tributar.

Nesse ordenamento, as situações fáticas que poderão ser percebidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos estão previamente definidas pela Constituição Federal. A lei somente poderá contemplar fatos que se encontre dentro dos parâmetros objetivos constitucionalmente traçado para esse fim, o que representa limitação a eleição de situações a serem efetuadas pelo legislador.

As espécies tributárias são estabelecidas pelo legislador constituinte consoante o critério da existência ou não de atuação ou comportamento estatal que de suporte a exigência fiscal.

A competência tributária consiste na aptidão de instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência, é conferido a cada pessoa política, ditando o que estas podem realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação no intuito de evitar conflitos.

As limitações ao poder de tributar são contenções ao exercício de competência tributária. São traduzidas essencialmente na definição dos princípios e das imunidades. Na qual, os primeiros representam diretrizes positivas, a guiar o legislador e administrador tributário na busca da tributação justa, e o segundo como uma opção política de exoneração qualificada,

¹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 33.

representando diretrizes negativas, por negarem a competência tributária nas hipóteses delineadas constitucionalmente.

2. COMPETENCIA TRIBUTÁRIA

No Estado brasileiro, optante do Estado de Direito, para que a tributação possa ser legitimamente exercida, ela há de comporta se dentro de certos limites previamente definidos. Assim, o conceito de competência tributária corresponde ao poder de tributar, juridicamente limitado pelo seu próprio texto constitucional.

Ruy Barbosa Nogueira assevera que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.²

A competência tributária é “a aptidão que as pessoas políticas tem para criar tributos, mediante a edição do necessário e adequado veículo legislativo (art.150, I, da Constituição Federal), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”.³

Somente as pessoas políticas as detem, pois a competência tributária possui a mesma natureza que a legislativa, apresentando as mesmas características: exclusividade, indelegabilidade, incadubilidade, analterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade.

O exercício das competências tributárias foi disciplinada rigorosamente e exaustivamente pela Constituição Federal, retirando do legislador ordinário a faculdade de definir, de modo livre, o alcance das normas jurídicas.

Roque Antonio Carraza afirma que “de fato, entre nós, a força tributante estadual não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas jurídicas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do ius imperium do estado), mas competência tributaria (manifestação da autonomia da pessoa jurídica e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico constitucional). A competência tributaria subordina se as

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973. p. 140.

³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 46.

normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior as de nível legal, que prevêem as concretas obrigações”.⁴

A competência tributaria apresenta-se como aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus s ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas.

⁴ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24 Ed.. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 435.

3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A expressão limitações constitucionais ao poder de tributar abrange um conjunto de princípios constitucionais e as demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária.

As limitações a competência tributária, no ordenamento jurídico brasileiro, podem ser divididos em repartição das competências tributárias, bem como a indicação de princípios e imunidades.

A repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas, por si só, constitui uma forma autêntica limitação, pois a Constituição Federal, ao definir a aptidão para instituir tributos em caráter privativo cabente a cada ente federativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma aptidão.

Os princípios constitucionais, como elementos do conjunto de direitos e deveres do cidadão contribuinte, tais como os da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, limitam o poder de tributar na medida em que direcionam o exercício da competência tributária. São em si, normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.

As imunidades representam as vedações à competência tributária, uma vez que, ensejam situações de intributabilidade. São normas aplicáveis a situações específicas e denegam a própria existência da competência tributária, vedando a sua atribuição em relação a certas hipóteses

Todas essas limitações entrelaçam se, enquanto que a repartição de competências estabelece as atribuições concedidas a cada pessoa política, as imunidades e os princípios constitucionais tributários compõem a extensão de exercício da competência tributária atribuída através da fixação constitucional, por orientarem o seu válido exercício e a demarcado a amplitude das normas atributivas de competência.

4. IMUNIDADES

4.1. CONCEITO

Imunidades são exonerações qualificadas das limitações constitucionais ao poder de tributar.

A imunidade tributária pode ser definida como “a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributável ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito publico subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitado, de não se sujeitarem a tributação”.⁵

Imunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidos pelas regras de competência tributária, mediante normas explícitas ou implícitas, extraíveis de princípios constitucionais.

Sendo o reverso da atribuição de competência tributária, a imunidade veda a possibilidade de imposição tributária em determinada situação mediante norma constitucional, mostrando-se como um sinalizador de incompetência tributária.

O professor Paulo de Barros Carvalho define a imunidade como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem de modo expresse, a competências das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas em suficientemente caracterizadas”.⁶

Jose Souto Maior Borges afirma que “a regra jurídica de imunidade se insere no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito de tributação. Previamente

⁵ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ªEd..São Paulo: Malheiros, 2006. p. 299.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16 Ed.. São Paulo: Saraiva. p. 181.

excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos”.⁷

Segundo Amílcar de Araújo Falcão, a imunidade é “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo”.⁸

Mizabel Derzi preconiza que “a imunidade é forma qualificada de não incidência e decorre de supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na constituição”.⁹

Desobedecer uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou como assevera, Aliomar Baleeiro “as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.¹⁰

Hugo de Brito Machado ratifica o plano conceitual da imunidade definindo a como “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência da lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”.¹¹

Quando o legislador ordinário descreve uma norma jurídica está impedido de inserir no pólo passivo da relação jurídico tributário as pessoas ou situações previstas numa norma imunizante, sob pena de inafastável inconstitucionalidade.

Para Luciano Amaro “a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias. O poder de tributar será cercado por traço definitório que lhe demarcarão o campo, o modo, a forma e a intensidade”.¹²

No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza afirma que “o legislador de cada pessoa política (união, estados, municípios e distrito federal), ao tributar, isto é, ao criar in abstracto tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que está na constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra

⁷ BORGES, Jose Souto Maior. Isenções Tributárias. 1ªEd.. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p.209.

⁸ FALCAO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6ªEd. p. 64.

⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988. p. 206.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 Ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 113.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29 Ed.. p. 230.

¹² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14Ed.. p. 106.

previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade”.¹³

Eduardo Sabbag conceitua a imunidade como “a norma constitucional de desoneração tributária, que justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito publico subjetivo de não incomodarão perante o ente tributante”.¹⁴

Assim, verifica se um efeito reflexo, resultante da norma que imuniza a tributação, impedindo que a entidade impositora avence no mister tributacional em detrimento da pessoa ou situação protegidas e, de outro lado, confere aos beneficiários um direito publico subjetivo de não serem incomodados pela via do tributo. A norma imunizadora, tem duplo papel, ao mesmo tempo em que delinea a competência tributária, restringindo a, outorga a seu destinatário o direito publico subjetivo de não sofrer ação tributária do estado.

Para o Supremo Tribunal Federal, a imunidade e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estrutura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucionais, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, §4, IV, da Constituição Federal), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores tidos como fundamentais pelo estado.

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24 Ed.. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 390.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 242.

4.2. NATUREZA JURIDICA

A partir dos conceitos da imunidade, verifica-se que esta possui uma natureza dúplici: de um lado, mostra-se como norma constitucional que demarca a competência tributária das pessoas políticas, ao apresentar fatos que não são tributáveis, no bojo do aspecto formal da imunidade, e, de outra feita, revela-se como direito subjetivo das pessoas destinatárias de seus efeitos que, direta ou indiretamente, usufruem os seus benefícios, a luz do aspecto substancial ou material da norma.

Portanto, a imunidade tributária pode ser visualizada sob os aspectos formal e material.

Sob o aspecto o formal, a imunidade excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, a qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Sendo assim, a imunidade é a impossibilidade de tributação ou intributabilidade de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional.

Sob o aspecto material, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem a tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa.

4.3. CLASSIFICAÇÃO

As normas imunizantes podem ser classificadas da seguinte forma:

A. Quanto aos valores constitucionais protegidos ou ao grau de intensidade e amplitude, delimitando o alcance das normas imunizantes:

- Gerais – são as normas contempladas no art. 150, VI, da Constituição Federal, dirigem as vedações a todas as pessoas políticas e abrange todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade mencionada.
- Específicas – dirigem-se a determinada pessoa política e em geral restrita a um único tributo.

B. Quanto a forma de previsão ou modo de incidência, determinante na extensão dos efeitos da exoneração constitucional:

- Subjetivas – são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, recaem sobre sujeitos, ou seja, é um atributo da personalidade jurídica de certos entes.
- Objetivos – são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou serviços, recaem sobre coisas.

C. Quanto ao fato de ser ou não consequência necessária de um princípio:

- Ontológicas – são as reconhecidas de jure, como consequência necessária de um princípio constitucional, no direito positivo o princípio que impõe o reconhecimento dessa imunidade é princípio da isonomia, em suas diversas manifestações.

- Políticas – são outorgadas para prestigiar outros princípios constitucionais, não podem ser reconhecidas ante a ausência de preceito expresso que as acolha.

5. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, C

A alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, prevê a imunidade de quatro pessoas jurídicas, quais sejam: os partido político, os sindicatos de empregados e as instituições de educação e as entidades de assistência social.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e atendidos os requisitos da lei;

O texto constitucional preceitua a vedação da instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviço das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O §4º do art. 150 da Constituição Federal acrescenta que a vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada.

A exoneração presente no art. 150, VI, da CF, por revestir de natureza subjetiva, basta, para o desfrute da exoneração tributária, que as pessoas nelas referidas preencham os requisitos postos no próprio texto constitucional.

A própria Constituição estabelece dois pressupostos a serem atendidos para o desfrute da imunidade: a ausência de finalidade lucrativa e a adstrição da exoneração tributária ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

A imunidade em foco compreende somente o ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Trata-se do segundo pressuposto constitucional comum para a fruição do benefício que esses elementos se relacionem com as finalidades essenciais da entidade, as quais são definidas como os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, isto é, os propósitos que levaram à sua instituição.

A cláusula “atendidos os requisitos da lei”, contida no final do preceito incerto no art. 150, VI, c, é aplicável a todas as pessoas nele mencionadas. Tal cláusula autoriza a contenção dos efeitos da norma, estatuidando caber à lei a fixação de outros requisitos para a fruição da imunidade além dos estampados no texto constitucional. A norma imunizante em foco qualifica-se como norma constitucional de eficácia contida, aquela passível de contenção de seus efeitos pelo advento da lei veiculadora das restrições admissíveis pelo Texto Fundamental.

A “lei” a que se refere o art. 150, VI, c, é a lei complementar, sendo a imunidade limitação constitucional ao poder de tributar, aplica-se o disposto no art. 146, II, da Constituição Federal.

Art.146. Cabe a lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A cláusula “atendidos os requisitos da lei”, contida no art. 150, VI, c, refere-se, efetivamente, aos requisitos que podem ser estabelecidos para condicionar a fruição do benefício, já que a norma trata, exatamente, dos entes contemplados com a exoneração tributária em matéria de imposto que recaiam sobre seu patrimônio, renda e serviço.

É inafastável a aplicação da norma incerta no art. 146, II, da Constituição Federal, pois não é plausível admitir-se que as limitações constitucionais ao poder de tributar possam ser disciplinadas pelas próprias pessoas destinatárias das mesmas.

“a imunidade só pode ser concedida pela Constituição, sendo exigido para o estabelecimento

dos requisitos a sua concessão, lei complementar, como estatuído no art. 146 da Carta Política, pois a ela cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar(CF, art. 146, II). Desta forma, os requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade são aqueles dispostos no Código Tributário Nacional, artigo 14, porquanto o mesmo possui força de lei complementar...”

(TRF4, 2ªT., AMS 2001.04.01.063758-1/RS, Juiz Vilson Daros, set/01)

Esses, requisitos, presentemente, são os constantes do art.14, do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal com fundamento no art. 146, II.

Art.14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado a observância dos seguintes requisitos pelas entidades neles referidas:

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

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

III – manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão;

§1º na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no §1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§2º os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata deste artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitucionais.

Art. 9º. É vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – cobrar impostos sobre:

c) o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na seção II deste capítulo;

§1º o disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, as entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa, da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento das obrigações tributárias por terceiros;

As exigências contidas nos incisos I e II do art. 14, do Código Tributário Nacional, versam exatamente sobre o requisito da ausência de finalidade lucrativa, posto constitucionalmente. A não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título caracteriza a ausência de finalidade lucrativa. Esta não pode ser confundida com a existência de lucro, que é necessário e mesmo indispensável para melhor realização de seus fins.

Ainda que a exigência de que o patrimônio, a renda e os serviços da entidade esteja relacionada com as atividades essenciais foi constitucionalizada, a teor do disposto no art. 150, §4º, da Constituição Federal.

A exigência inserta no inciso III do mesmo dispositivo legal reporta-se ao dever instrumental tributário, instituído com vista para assegurar o controle da fruição do benefício, da qual o beneficiário da imunidade não está desonerado.

O §1º do art. 9º, do Código Tributário Nacional, ao qual faz remissão o §1º do art. 14, prescrevendo que as imunidades não excluem a atribuição, por lei, as entidades beneficiadas, “da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios de cumprimento de obrigações tributárias

por terceiros”. Tais entidades não se eximem da condição de responsáveis pelo recolhimento de tributos devidos por outrem, nem do cumprimento de deveres instrumentais tributários.

6. IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIA SOCIAL

As entidades ou instituições de assistência social são aquelas formadas com o propósito de servir a coletividade, colaborado com o estado ao suprir suas deficiências. São pessoas de direito privado que exercem, sem fim lucrativo, atividade de colaboração com o estado em função cujo desempenho é, em princípio atribuição deste.

Objetiva se através da imunidade a impedir que tais entidades sejam oneradas por via de impostos.

A assistência social, conforme dispõe o art. 203, da CF, será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição a seguridade social, e tem por objetivo:

- I – a proteção a família, a maternidade , a infância, a adolescência e a velhice;
- II – o amparo a crianças e adolescentes carentes;
- III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV – a habilitação e a reabilitação de pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração a vida comunitária;
- V – garantia de um salário mínimo de benefício mensal a pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuem meios de prover a própria manutenção ou te la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

As entidades de assistência social qualificam se como atividades de interesse publico, não traduzindo exploração econômica, portanto, não indicadoras de capacidade contributiva daqueles que desenvolvem.

A razão de outorga dessa imunidade é a realização, pelas instituições por ela beneficiadas, de atividades próprias do estado, de relevante interesse publico.

Por ajudarem a suprir deficiências da atuação estatal nessas áreas são recompensadas com a vedação constitucional da exigência de impostos.

A assistência social sujeita-se à disciplina de exoneração fiscal constitucional estabelecida, e em consonância com tal regramento, a Constituição exonera da tributação por via de impostos as instituições de assistência social sem fins lucrativos.

A imunidade concedida às entidades de assistência social tem como caráter ontológico, pois os recursos de tais entidades são consumidos integralmente na realização de suas atividades institucionais.

A Constituição Federal não põe requisitos outros além de tratar de instituição de assistência social e que não tenha fins lucrativos, só pode a lei complementar versar sobre algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou desse mesmo deduzindo explicitamente desdobramentos ou implicações que nela já se contenham.

Conseqüentemente as entidades de assistência social que atenda todos os requisitos constitucionais e legais estão exoneradas dos impostos, tais como do IPTU aos seus imóveis, do IPVA sobre os seus veículos automotores para os fins da entidade, do IR em relação aos rendimentos auferidos e assim por diante.

“(...) o Tribunal, também por maioria, rejeitou os embargos de divergência por reconhecer que a imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, c, da CF abrange o ICMS sobre comercialização de bens produzidos por entidades beneficentes. Considerou que o objetivo da referida norma Constitucional é assegurar que as rendas oriundas das atividades que mantém as entidades filantrópicas sejam desoneradas exatamente para se viabilizar a aplicação e desenvolvimento dessas atividades, e que a cobrança do referido imposto desfalcaria o

patrimônio, diminuiria a eficiência dos serviços e a integral aplicação das rendas de tais entidades”.¹⁵

O Supremo Tribunal Federal vem entendendo genericamente que basta a renda ser destinada à consecução das finalidades essenciais da entidade para que seja ela imune.

A ausência de lucro não caracteriza uma entidade sem finalidade lucrativa, o lucro em si é relevante e mesmo necessário para que a possa continuar desenvolvendo suas atividades. O que está vedado é a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seu dirigentes.

A qualificação de uma entidade sem fins lucrativos deve atender a dois únicos pressupostos: a não distribuição dos lucros auferidos e a não reversão do patrimônio da mesma as pessoas que a criaram, com a aplicação dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade.

Nesse sentido julgou o Supremo Tribunal Federal:

“...a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos a distribuição de lucros.”

(STF, ADIMC1802/DF, Min. Sepúlveda Pertence, Inf. STF 336, fev/04)

Em consequência a não gratuidade dos serviços prestados por uma entidade e a remuneração de seus dirigentes e administradores, bem como de seus empregados, não afastam, por si só, a exigência de ausência de finalidade lucrativa.

A generalidade das atividades desenvolvidas não é requisito para a fruição da imunidade. Tal exigência não é cabível diante do próprio papel que essas entidades desempenham no meio social.

As atividades desenvolvidas por entidades de assistência social sem fins lucrativos ajudam a suprir deficiências do próprio estado, que tem

¹⁵ Informativo 299 do STF, EDivRe 210.251/SP, fev/2003.

como escopo o desenvolvimento de atividades voltadas ao público em geral, a coletividade, por força do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.

Mais tais entidades não estão obrigadas a ter suas atividades voltadas a coletividade em geral, nem pelo texto constitucional, nem por norma infraconstitucional. Podem, livremente, exercer as suas atividades de maneiras setorializada, voltados um conjunto determinado de pessoas e, ainda assim estarão auxiliando o poder público a suprir deficiências no campo da prestação da assistência social

Os serviços prestados pelas entidades de assistência social não estão sujeitos a gratuidade. E este também não é requisito para a fruição legítima da imunidade tributária.

O auferimento de lucro não é vedado, mas sim a existência do propósito de lucro e conseqüente distribuição do mesmo, na participação em seu resultado ou, ainda, no retorno do patrimônio da entidade a pessoas que criaram a instituição.

O próprio estado está autorizado a exigir remuneração pela prestação de serviços públicos a seu cargo, mediante a exigência de tributos.

A gratuidade dos serviços prestados é elemento caracterizador da beneficência, que é não requisito para a fruição da imunidade prevista no art. 150, IV, c, pela pelas instituições de assistência social sem fins lucrativos.

Assim sendo, uma vez preenchidas todas as exigências constitucionais e as do Código Tributário Nacional, as entidades de assistência social poderão usufruir benefício conferido pela imunidade aos impostos que recaiam sobre o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços.

CONCLUSÃO

As imunidades são normas jurídicas que delimitam a atuação do exercício competência tributária. Estas, por sua vez, representam o poder de tributar atribuído constitucionalmente a cada pessoa política, em caráter privativo, que compõe o estado brasileiro.

As normas imunizadoras decorrem dos sublimes princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionadas a limitar o poder de tributar através da exclusão de competência das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas.

A Constituição traz em seu bojo situações específicas em que são afastadas as os gravames tributários, revelando se uma dispensa constitucional do tributo, forma de não incidência constitucionalmente qualificada.

A norma imunizante, descrita pelo legislador constituinte, em nome do cidadão destinatário, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, considerados de interesse nacional, colocando a salvo da tributação determinadas situações e pessoas explicitadas no texto constitucional.

A imunidade tributária atinge a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes.

As entidades de assistência social são instituições que promovem o exercício a efetivação das atividades de direito social, tais como a saúde, a maternidade, o trabalho e a moradia entre outros.

Atuam altruisticamente como colaboradoras do Estado, ajudando as camadas desfavorecidas da sociedade.

São, em si, entidades privadas da sociedade civil, na forma de entes paraestatais, que prestam atividades de interesse público, por iniciativa privada.

O desenvolvimento dessas atividades pelas entidades de assistência social auxilia o Estado, suprimindo a sua deficiência na atividade de origem estatal.

Por tais entidades praticarem o assistencialismo, a Constituição Federal prevê em seu texto o afastamento de seus impostos, porém a fruição deste benefício está sob condição de que essas instituições devem preencher os requisitos de ausência de finalidade lucrativa e atender os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional, possuir status de lei complementar.

A ausência de finalidade lucrativa está tanto previsto no texto constitucional como texto complementar, esta exigência veda que a entidade tenha como objetivo a perseguição do lucro e conseqüentemente a sua distribuição aos sócios, mas não impede e nem deveria, a obtenção de resultado positivo, que será utilizado para a manutenção e desenvolvimento das atividades exercidas pela entidade.

Os outros requisitos dizem respeito à aplicação dos recursos na manutenção e perseguição dos objetivos da instituição e o cumprimento dos deveres instrumentais das obrigações tributárias acessórias, da qual não está desonerada.

Por fim, atendidos todos os requisitos, as entidades de assistência social poderão usufruir os benefícios da imunidade contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal em relação aos impostos que venha a incidir sobre o seu patrimônio, seus bens e serviços.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAUJO, Luiz Alberto David & NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, Jose Souto Maior. *Isonções Tributárias*. 1. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24 Ed.. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16 Ed.. São Paulo: Saraiva.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Imunidades Tributárias – Teoria e Analise da Jurisprudência do STF*. 2ªEd..São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direto Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

FALCAO, Amilcar de Araujo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ªEd.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 Ed.

MELO, Celso Antonio Bandeira de, *Curso de Direito Administrativo*. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, Jose Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Construção e Código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 12. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro & MELO, Jose Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 5. Ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Jose Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.