

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS

Bruna Maria Finimundi¹
Juliana Kichs¹
Léia Franciele Melo de Souza¹
Roselaine Fatima de Melo Zanella¹
Márcio Leandro Wildner²

Resumo: As entidades filantrópicas são parte importante para a formação da sociedade, é através delas que o Estado consegue sanar suas obrigações perante a população, já que existe para servir o povo. Este artigo tem como tema central a imunidade tributária das entidades filantrópicas, também chamadas de entidades beneficentes de assistência social. Poderá ser verificado que há algumas leis e normas a serem cumpridas por tais organizações para que possam obter este benefício. Quanto à metodologia, para melhor esclarecer o assunto realizou-se uma pesquisa exploratória e qualitativa que é conduzida através de estudo bibliográfico. As questões norteadas são: estabelecer a diferença entre imunidade, isenção e não incidência, delimitar o alcance da imunidade tributária através dos requisitos legais, relacionar as entidades que podem ser qualificadas como filantrópicas e classificar os tributos que se enquadram na imunidade a que tem direito as entidades filantrópicas. Por fim, conclui-se, que por meio desta operação desinteressada de renda prestada pelas entidades filantrópicas, a população pode usufruir de uma vida mais digna e com qualidade, enquanto no tocante o Estado, exerce assim seu dever perante o povo.

Palavras-chave: Assistência Social. Filantropia. Imunidade Tributária. Sem fins Lucrativos.

1 INTRODUÇÃO

No direito tributário, a expressão competência tributária pode ser definida como sendo o poder atribuído pela Constituição Federal à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de criar impostos. Há também a capacidade tributária que os permite cobrar os tributos (MACHADO, 2008). A Constituição exclui algumas pessoas, bens ou serviços da obrigatoriedade de tributação em certos casos (AMARO, 2007). Esta exclusão é denominada imunidade tributária, que Ávila (2009, p. 145) descreve como “uma blindagem constitucional à incidência da norma impositiva tributária”. Em outras palavras, impedimento instituído por lei para não tributar. Algumas instituições estão imunes de tributar são elas: partidos políticos, templo de qualquer culto, entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, a última também chamada de entidade filantrópica.

As entidades filantrópicas são importantes para a formação da sociedade. Sua atuação é essencial, visto os insuficientes recursos disponibilizados pelos Poderes Públicos para a promoção do acesso à educação, cultura, saúde, lazer e assistência social para pessoas carentes de tais serviços. Através dessas entidades, o Estado consegue sanar parte de suas obrigações, já que elas existem para auxiliar a população. E por esse motivo o Estado fomenta

¹ Acadêmicas do Curso de Ciências Contábeis da FSG.

² Professor da Disciplina de Direito Tributário nos Cursos de Ciências Contábeis e Direito.

e estimula o crescimento das Organizações Não Governamentais - ONGs, favorecendo de alguma forma sua existência, uma das maneiras é imunizando-as de tributar.

Desse modo, o objetivo do presente artigo é propor um estudo aprofundado sobre a imunidade das entidades filantrópicas e sua forma de tributação. Apartir da descrição citada acima quais são as entidades imunes e quais as normas para que possam gozar deste benefício?

Analisar as regras e condições legais para que uma entidade possa gozar da imunidade tributária é o objetivo geral do artigo, os específicos são: estabelecer a diferença entre imunidade, isenção e não incidência, delimitar o alcance da imunidade tributária através dos requisitos legais, relacionar as entidades que podem ser qualificadas como filantrópicas e classificar os tributos que se enquadram na imunidade a que tem direito as entidades filantrópicas. Para que fosse possível responder a pergunta problema se fez necessário levantamento bibliográfico com pesquisa exploratória e qualitativa.

2 DISTINÇÃO DE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

Entende-se que há um paralelo evidente entre imunidade, isenção e não incidência tributária, devido a tais fenômenos resultarem na não tributação. Através do estudo comparativo dos fenômenos pode-se ter mais clareza com relação à natureza de cada um deles.

2.1 Imunidade

A imunidade tributária ocorre quando a Constituição Federal no art. 150 impede a incidência de tributação, criando um obstáculo ao Estado para a cobrança de tributos (MACHADO, 2008). Ou melhor dizendo, as entidades beneficiadas com a imunidade têm o direito de realizar determinada ação, que normalmente configuraria fato gerador de um tributo, porém não são atingidas pela respectiva tributação. Conseqüentemente, o que é imune não poderá ser tributado. Diferencia-se de isenção, porque a imunidade é decorrente de regra da Constituição, enquanto que isenção é atribuída por lei.

Ao se referir sobre imunidade tributária, primeiramente deve-se explanar sobre competência tributária, visto que, a imunidade tributária é um instrumento limitador do poder de tributar. Regina Helena Costa (*apud* MÂNICA, 2005, p. 133) define por competência tributária “a aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de

incidência”. Segundo Oliveira (2010), a lei é o único mecanismo para o exercício da competência tributária, razão pela qual apenas os entes estatais dotados de poder legislativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é quem podem exercê-la.

A competência tributária é indelegável, ou seja, não podem os entes políticos transmitir a sua competência de instituir tributos para outro ente. O artigo 7º do Código Tributário Nacional dispõe sobre a impossibilidade de delegação da competência tributária:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

A exceção prevista no artigo citado acima se refere à capacidade tributária, esta sim é delegável. A capacidade tributária deve ser entendida como a capacidade de determinado ente ser sujeito ativo tributário, realizando atos de arrecadação, fiscalização e execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. A maior concentração de imunidades está no art. 150 da Constituição Federal, mas outros dispositivos também trazem situações de imunidade:

a) Imunidade Recíproca (Art. 150 VI “a”)

A norma constitucional que estabelece a imunidade recíproca é vinculada ao princípio da isonomia (OLIVEIRA, 2010). Sendo isonomia por definição a proibição da instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre os contribuintes que se encontram em condições de igualdade jurídica, pode-se deduzir então, que a imunidade recíproca impede que a União, os Estados, o Distrito Federal ou Municípios institua impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

b) Imunidade dos Templos (Art. 150 VI “b”)

Oliveira (2010) expõe que a norma constitucional de imunidade condiz à garantia constitucional de liberdade religiosa. Nos termos do § 4º do art. 150, a imunidade para os templos de qualquer culto só abrange o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais. Como os templos de qualquer culto não possuem personalidade jurídica, somente as instalações onde são realizados os cultos religiosos, a renda obtida em decorrência do culto ou destinado a este, ou os serviços desta atividade religiosa será atribuída à imunidade tributária.

c) Imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (Art. 150 VI, “c”)

O art. 150 VI, “c” da Constituição Federal veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos sobre o “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”. Oliveira (2010, s.p.) faz a seguinte analogia sobre a vedação em tributar: “tem seu fundamento na necessidade de se preservar os instrumentos asseguradores da Democracia (art. 1º, V da CF), na liberdade de associação sindical (art. 8º da CF) e no fomento de iniciativas de caráter social (art. 6º da CF)”.

Constata-se a concessão de imunidade para três destinatários:

1. Partidos políticos e suas fundações;
2. Entidades sindicais dos trabalhadores;
3. Instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.

No que se refere aos partidos políticos é necessário o seu registro no Tribunal Superior Eleitoral - TSE. É com o registro no Tribunal Superior Eleitoral que o partido político adquire personalidade jurídica e passa a ser beneficiário desta proteção ao poder de tributar.

Quanto às entidades sindicais dos trabalhadores, cumpre grifar que a regra exclui os sindicatos patronais. Assim, apenas as entidades sindicais dos empregados é que são beneficiárias desta imunidade, não se estendendo às dos empregadores. A imunidade tributária também é dirigida às instituições de educação e assistência social, com a exigência de que estas sejam sem fins lucrativos. Esta imposição condiz apenas ao item três, pois as Entidades Sindicais dos Trabalhadores e os Partidos Políticos e suas fundações são, por essência, sem fins lucrativos.

Na conceituação de imunidade tributária se encontra muitos doutrinadores que definem a imunidade como não incidência constitucionalmente qualificada. Não incidência, pois coloca uma determinada situação fora da incidência de uma regra de tributação. Constitucionalmente, pois as hipóteses de imunidade estão previstas no texto constitucional e, por fim, qualificada, pois, ao contrário de uma circunstância simples de não incidência, quando determinada situação deixa de ser definida como hipótese de incidência ou o ente político deixar de exercer a competência atribuída pela Constituição Federal, na imunidade tem uma previsão expressa de hipótese de não incidência. Tanto na imunidade, como na não incidência, não há fato gerador, só que não porque a lei não descreve o fato

como hipótese legal, mas sim porque a Constituição não permite que se encontre nos acontecimentos característicos de fatos geradores de obrigação principal.

Abaixo esta representada na figura 1, a imunidade, onde pode ser constatada apenas a ocorrência do fato jurídico.

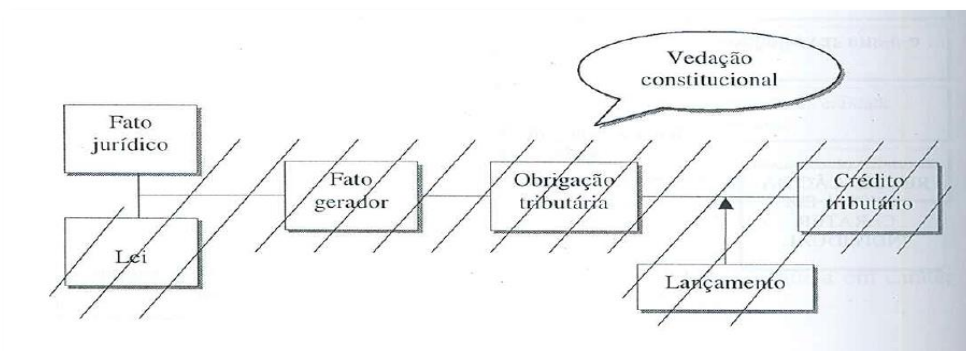


Figura 1: Imunidade
Fonte: Borba, 2001, p. 290

2.2 Isenção

2.2.1 Definição da competência (imunidade) x exercício da competência (isenção).

Segundo Oliveira (2010, s.p.), “a primeira e principal diferença a ser apontada entre a imunidade e a isenção é no tocante ao fato de que a primeira interfere na definição da competência e a isenção no seu exercício”. Ou seja, quando houver a imunidade, ‘cobrar impostos’ esta fora da esfera de competência tributária, logo se isenta por previsão legal, o Estado tem a competência de cobrar o imposto, porém não o faz por estar instituída em lei a isenção.

A imunidade pode ser definida como limitação à competência de instituir tributos, e apenas pode decorrer de um dispositivo previsto na Constituição Federal. A imunidade não é apenas a dispensa da cobrança de um imposto, mas uma proibição para o legislador, que não pode instituir imposto sobre fatos imunizados (BARBOSA, 2013).

Mediante a isenção, o poder que tributou concede a dispensa do pagamento do imposto: por um prazo; em condições determinadas; ou para o caso requerido ao órgão que o exige.

Muitas vezes, porém, os legisladores concedem “isenções” que na verdade são imunidades asseguradas na Constituição, e, além disso, criam condições para o acesso a tais isenções que vão além daqueles requisitos que a lei complementar (o Código Tributário

Nacional) estabeleceu. A isenção depende de lei específica que defina suas condições, requisitos e abrangência (arts. 150, § 6º, da CF e 176 do CTN), e é o legislador que as delimita. Contudo, sendo genérica, não se aplica às taxas e contribuições de melhoria, que têm caráter de contraprestação, e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177 do CTN).

A isenção constitui benefício fiscal passível de revogação, a qualquer tempo (art. 178), produzindo efeitos assim que cumprido o requisito da anterioridade. O artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional, delimita pela exclusão do crédito tributário, uma parte liberada dentro do campo de incidência, que poderá ser aumentada, diminuída ou suprimida pela lei. Tratando-se, porém, de isenção temporária concedida mediante o cumprimento de condições que exijam do contribuinte determinadas ações concretas – como a realização de investimentos, a manutenção de determinado número de empregados etc. –, não poderá o legislador abolir relativamente aos contribuintes que, já cumpriram as condições e que, portanto, têm direito adquirido ao gozo do benefício, o que resta expresso tanto no art. 178 do CTN quanto na Súmula 544 do STF.

Conforme ilustração abaixo, na figura 2, está esquematizada a isenção, onde ocorre o fato jurídico, a lei o considera fato gerador, todavia a mesma o dispensa do pagamento do tributo.

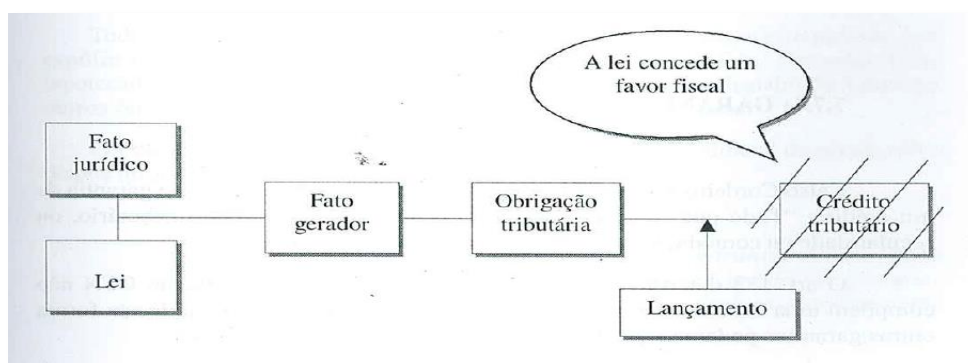


Figura 2: Isenção
Fonte: Borba, 2001, p. 291

2.3 Não Incidência

Para que ocorra o surgimento de uma relação jurídico tributária, e por assim dizendo, uma obrigação tributária, se faz necessário uma hipótese prevista na lei que instituiu o tributo, essa tida como fato gerador. Por exemplo, um cidadão só irá pagar IPTU, se este possuir um imóvel, neste caso “possuir um imóvel” é o fato gerador.

Segundo Mazza (2013, s.p.) “a não incidência é a ocorrência de certos fatos que estão fora do campo da norma de incidência, não tipificados na lei, insusceptíveis de fazer gerar a obrigação tributária”. Constitui, portanto, objeto de não incidência todos os fatos que não têm capacidade de gerar tributos, não abrangidos pela definição legal (MACHADO, 2008).

3 ASPECTOS LEGAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária é o obstáculo criado por uma norma da Constituição Federal que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas (MACHADO, 2007). Sendo assim, conforme Barbosa (2013, p. 1) descreve: “imunidade não é renúncia, é limitação imposta ao Estado pela própria Constituição”.

A ideologia tributária estabelece alguns critérios de diferenciação dos distintos tipos de imunidade tributária. Estas classificações serão rapidamente explanadas para que posteriormente sejam retomadas no decorrer artigo:

a) quanto à amplitude:

- genéricas: expressas nas alíneas do Art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, são aquelas em que a Constituição Federal não determina a incidência de impostos sobre determinadas hipóteses, aplicando-se, portanto, a todos os impostos;

- específicas: são restritas a um único tributo, ou seja, impostos, taxas ou contribuições; e dirigidas a um único ente político.

b) quanto ao modo de incidência:

- subjetivas: são concedidas a determinadas pessoas, entidades;

- objetivas: são àquelas que incidem sobre fatos, bens ou situações;

- mistas: que alcança a pessoa em função da sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos, bens ou situações.

c) quanto à explicitude:

- implícitas: serão assim classificadas as normas perfeitamente identificáveis no texto constitucional;

- explícitas: decorrem da interpretação sistemática da Constituição.

No art. 9º e 14, do Código Tributário Nacional, estão os requisitos a serem observados pelas entidades referidas para gozarem da intributabilidade:

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

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às 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 de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar 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 este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Além dos requisitos acima citados, vale ressaltar a Lei nº 91 de 28 de agosto de 1935, que determina regras pelas quais são as entidades civis declaradas de utilidade pública, sendo entidades civis o conjunto de organizações e instituições voluntárias.

Recapitulando, as imunidades previstas na Constituição Federal são:

- a) recíproca (art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º);
- b) dos templos religiosos (art. 150, VI, “b”, e § 4º);
- c) dos partidos políticos e suas fundações (art. 150, VI, “c”, e § 4º);
- d) das entidades sindicais de trabalhadores (art. 150, VI, “c”, e § 4º);
- e) das instituições de educação (art. 150, VI, “c”, e § 4º);
- f) das instituições de assistência social (art. 150, VI, “c”, e § 4º);

- g) dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150,VI, “d”);
- h) dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) (art. 150,VI, “e”).

Em virtude do presente artigo se delimitar as entidades de educação e assistência social, que também podemos chamar de filantrópicas, aprofundar-se-á mais especificamente a estas. Em 27 de novembro de 2009 foi instituída a Lei nº 12.101, a qual dispõe que para ser considerada filantrópica, a entidade deve provar que aplicou em gratuidade pelo menos 20% da receita bruta anual. É levado em consideração o valor arrecadado proveniente da venda de serviços mais a receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo fixo e de doações particulares.

4 ENTIDADES FILANTRÓPICAS

Filantropia, muitas são as definições para esta palavra, o dicionário Aurélio (1998) discerne filantropia como sentimento que leva os homens a ajudar os outros, Maia (*apud* SANTOS, 2003, p. 3), contribui dizendo que “filantropia é uma ação social” [...], já Kisil (2006, p.2) relata que “a origem etimológica da palavra filantropia significa amizade pela humanidade”. Entidades filantrópicas é um assunto crescente na sociedade, pois estas ajudam a suprir a deficiência deixada pelo Estado no que diz respeito à educação e assistência social, visto que o Art. 6º da Constituição Federal (1988) deixa claro que “são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”, ou seja, estes direitos nem sempre são alcançado a todos pelo Estado é neste contexto que as entidades filantrópicas entram custeando a deficiência da União.

Uma entidade para ser considerada filantrópica não basta ser sem fins econômicos, mas também terá que estar ligada ao interesse social e ser uma entidade pública, “a expressão utilidade pública refere-se a título ostentado por entidade (sociedade civil, associação ou fundação), objeto de reconhecimento pela União, por Estado ou por Município” (PETRELLI,

2003, p.4). A lei federal que delimita regras para as entidades públicas é a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935.

As entidades filantrópicas estão totalmente voltadas para a assistência social, estas têm por objetivo assessorar o estado nas seguintes funções:

Proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, amparo á crianças e ao adolescente necessitado, a promoção da integração ao mercado de trabalho e a habilitação ou reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, a promoção de sua integração à vida comunitária. (Art. 203, CF).

Portanto as entidades filantrópicas, também denominadas entidades beneficentes de assistência social prestam os serviços citados à cima para a sociedade, assistência social e educacional. **Têm-se duas modalidades**³: as que atuam de forma integral ou de forma parcial.

“As que promovem, gratuitamente e de maneira exclusiva, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em específico a crianças, adolescentes, idosos e pessoas com deficiência físicas e mentais” (GOMES, 1999, p.91), estas operam de forma integral, todos os seus serviços são oferecidos de graça à população. Exemplo bem conhecido em todo o país é a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE).

“A que exerce atividade educacional ou que atende ao Sistema Único de Saúde, mas não pratica de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes” (INCENTIVOS, 2013, p.10), estas atuam de forma parcial. Na área da saúde pessoas jurídicas de direito privado que, anualmente, ofereça e preste no mínimo sessenta por cento dos seus serviços ao Sistema Único são considerados entidades beneficentes de assistência social conforme Lei 12.101 do Código Civil.

As entidades filantrópicas que atuam na área da saúde têm por objetivo assessorar, complementar o Sistema Único de Saúde (SUS), formando junto o programa de fortalecimento das entidades privadas o PROSUS.

Vale acrescentar no presente artigo a diferença entre, entidades sem fins lucrativos, entidades beneficentes e terceiro setor, já que as entidades filantrópicas também são chamadas de entidades beneficentes sem fins lucrativos. Segundo a Lei nº 9.532, de 1997, art.12 § 3º, alterado pela Lei nº 9.718, de 1998, art.10 conceitua como entidade sem fins lucrativos, “a instituição de educação e de assistência social que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”, já a entidade beneficente

³ Grifo nosso.

conforme Art. 206, § 1º do Decreto nº 3.048/99 é aquela que presta serviços de assistência social gratuitamente e exclusivamente a quem necessitar. O terceiro setor é definido por Modesto (*apud* BOUDENS, 2000, p.5) como “conjunto de pessoas jurídicas privadas de fins públicos e sem finalidade lucrativa, constituídas voluntariamente, auxiliares do Estado na persecução de atividades de conteúdo social relevante”.

5 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS ENQUADRADOS NA IMUNIDADE A QUE TEM DIREITO AS ENTIDADES FILANTRÓPICAS

5.1 Impostos diretos e indiretos

Ser imune de impostos é estar a salvo de qualquer cobrança, afirma Cruz (2013), com a segurança que nada lhe será atribuído, não podendo ser instituído pelo Estado qualquer imposto que incida sobre as atividades e patrimônio da instituição. Como já citado anteriormente, na abordagem dos aspectos legais, retomamos para enquadrar as entidades de assistência social relativo aos critérios de diferenciação das imunidades, entende-se que se enquadram como: genérica, devido a incidência sobre todos os impostos; subjetiva, por se relacionar ao patrimônio, renda ou serviços relacionados as finalidades essenciais das entidades beneficiadas; e explícita, por estar perfeitamente identificável na Constituição.

Existem imunidades apenas para os impostos (art. 150, VI da CF), algumas taxas (art. 5º, XXXIV da CF), contribuições previdenciárias (art. 195, S 7º da CF). Há determinadas situações sobre as quais o tributo “não incidira”, como no caso de não incidência do IPI, ICMS ou ISS nas exportações (ÁVILA, 2009, p. 147).

Os impostos classificados pela legislação infraconstitucional, em especial pelo Código Tributário Nacional são formados por:

A imunidade aos impostos sobre propriedade rural (ITR), imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (ITBI), imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e imposto sobre serviços de transportes e comunicações (ICMS). (MANICÂ, 2005, p. 256).

“Excluindo a imunidade tributaria dos impostos sobre importação e exportação, imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS), imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações de credito, cambio e seguros.” (IOF). (MANICÂ, 2005, p. 256)

A Constituição Federal, no art. 150, VI, imuniza impostos que incidem sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Conforme Ávila (2009, p. 147) “a imunidade não fica limitada aos impostos que estejam classificados no CTN como incidentes, mas abrange todo e qualquer imposto porque a carga tributária sempre afetará o patrimônio da entidade imune”.

Os impostos diretos e indiretos podem ser basicamente resumidos como:

Diretos são aqueles em que o ônus financeiro do tributo é suportado pelo contribuinte de direito, como, por exemplo, o imposto de renda. No imposto indireto, a lei coloca como contribuinte determinada pessoa (contribuinte direto), mas na realidade o ônus ou o encargo financeiro é transferido para um terceiro, chamado contribuinte de fato. (ÁVILA, 2009, p. 147).

As imunidades tributárias não abrangem as obrigações tributárias acessórias, e não afastam o poder de fiscalização da administração, nos termos do parágrafo único do art. 194 do CTN.

Entende-se que a imunidade tributária com relação aos impostos aparece como contribuinte de direito e não como contribuinte de fato. Abaixo alguns benefícios e formas do Estado subsidiar as entidades filantrópicas conforme Manual para Requerimento de Utilidade Pública Federal da Câmara dos Deputados com autoria de Boudens (2000, p. 4):

1. Imunidade fiscal (Constituição Federal, art. 150, VI, c).
2. Isenção da contribuição do empregador para o custeio do sistema previdenciário (Constituição Federal, art. 195, § 7º).
3. Doações da União e de suas autarquias (Decreto-Lei nº 2.300, de 21-11-1986, art. 15, II).
4. Doações feitas por particulares podem ser deduzidas da renda bruta do doador para o efeito da cobrança do Imposto de Renda (Lei nº 3.830, de 25-11-1960).
5. Recebimento de receitas provenientes da arrecadação das loterias federais (Decreto-Lei nº 204, de 27-02-1967).
6. Autorização para realizar sorteios, (Portaria/ Ministério da Fazenda nº 85, de 12-04-1973).
7. Dispensa dos depósitos mensais para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (Decreto-Lei nº 194, de 24-02-1967).

5.2 Vendas de bens

Outra hipótese analisada por Manicâ (2005, p. 272) é “aquela na qual a entidade imune realiza operações de venda sujeitas a tributação. Quem recolhe o imposto é a entidade imune, que inclui no preço da mercadoria vendida, suportado pelo seu comprador”.

Emenda Constitucional n. 1/69 diz que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICMS na venda de bens fabricados por ela, pois esse tributo é cobrado indiretamente ao consumidor, não atingindo o patrimônio, nem reduz a eficácia dos serviços.

Abaixo segue a regulamentação sobre a incidência do ICMS:

O recolhimento de ICMS, incidente sobre os produtos hortifrutícolas produzidos e comercializados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição da República. Precedentes do STF.

O tributo repercute economicamente ao adquirente, pois se encontra embutido no preço do bem adquirido. (MÂNICA, 2005, p. 273).

Para as vendas de bens deve-se seguir a legislação para que a entidade não seja excluída da imunidade.

5.3 Contribuição Social sobre o lucro

O artigo 15 da Lei nº 9.532/97 regula a isenção da CSLL. Diz o artigo:

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Para efeitos dessa isenção, considera-se entidade sem fins lucrativos aquela “que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”. (ref. art. 12, §3º da lei 9532/97 – nova redação determinada pela Lei nº 9.718, de 27.11.98). (CRUZ, 2013, p. 2).

5.4 PIS/PASEP

As siglas PIS e PASEP significam Programa de Integração Social. O PIS foi criado na tentativa de regulamentar a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, pelo governo federal. E o PASEP foi designado para os funcionários públicos. De acordo com a Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1998, vejamos:

- a) Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da previsão para o imposto de renda.
- b) Art. 3º A alíquota da contribuição é de oito por cento.

Sobre a folha de salário se aplica alíquota de 1% para os contribuintes pó PIS/PASEP conforme a medida Provisória nº 1.991-14, artigo 13. Outros casos referem-se no inciso IV, às “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e às associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997”.

Cruz (2013) salienta que não há uma isenção, mas sim uma diminuição do tributo, pois as entidades imunes não visam lucro com suas atividades. E essa diminuição se baseia no fato que as contribuições de caráter previdenciário ou trabalhista, todos os empregados do Brasil têm direito.

5.5 COFINS

Na COFINS temos o cuidado para analisar cada caso, pois Cruz (2013) alerta que o governo federal vem tentando cortar todas as isenções de contribuições previdenciárias. Entre 98 e 99 foi criada uma tentativa de impor a COFINS às entidades do setor, especialmente às filantrópicas, mas o Supremo Tribunal Federal (STF) deu razão às filantrópicas.

Então, na mesma medida provisória do PIS, estabelece que as entidades que têm diminuição deste imposto, também são isentas da COFINS (ref. artigo 14, X), incluindo-as de novo na lista das associações beneficiadas pela Lei 9532/97. Para resumir este assunto, quem preencher as vantagens da lei citada (artigo 15 da lei 9532/97) não paga COFINS.

5.6 Contribuições previdenciárias

A isenção de contribuições previdenciárias é definida pela Constituição Federal, artigo 195, §7º: “são isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Para usufruir desta imunidade, Cruz (2013) cita alguns requisitos, sendo um deles que a organização deve realizar atividades de assistência social, seja na definição do decreto 3.048/99, seja na definição da Lei nº 8.212/91, na qual se baseiam as normas que definem os procedimentos para obtenção do registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Deve também obter o título de utilidade pública federal, que se compõe por pelo menos três anos de funcionamento antes de requerê-lo.

Tentando regulamentar e legislar sobre a Constituição, o Governo Federal e a Previdência Social tentaram interpretar o dispositivo do artigo 195, § 7º criando regras para

reduzir a imunidade somente às entidades que portem título de filantropia, emitido pelo CNAS.

As empresas imunes mesmo que não possuam obrigação principal, deverão prestar informações que comprovem sua isenção. Exemplo são as instituições de assistência social, que devem comprovar, junto ao Ministério do Trabalho e Emprego que não exercem atividades econômicas com finalidades lucrativas. Esta declaração deve ser feita através da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) (Art. 580, § 6º, CLT) (SILVA, 2013).

5.7 Funcionários Voluntários

É conveniente que as entidades definam, através de documentos comprobatórios, a situação do voluntariado. O voluntariado é determinado pela Lei 9.608 de 18 de fevereiro de 1998 e tem o objetivo de beneficiar as entidades sem fins lucrativos nas suas ações referentes à assistência social, educacional, cultural, recreativa, cívica e científica.

Importante salientar essencialmente as diferenças entre mão-de-obra voluntária da não voluntária, a respeito da remuneração a dirigentes e administradores. Relata Silva (2013, s.p.):

Até Dezembro de 2002 a legislação determinava, através dos Arts. 13, § 2º, III, "b" da Lei 9.249/95, e 12, § 2º, "a" da Lei nº 9.532/97, a condição de vedação relativa a não distribuição de lucros, dividendos, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto assim como também a vedação à remuneração, de qualquer forma, pelos serviços prestados à dirigentes, administradores, ou afiliados de entidades imunes ou isentas, respectivamente, passam a não alcançar a hipótese de remuneração a dirigentes, em decorrência de vínculo empregatício, considerando o exposto na Lei 9790/99, contendo a exigência de que tais remunerações não sejam superiores, em valores brutos, ao limite estabelecido para remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

5.8 Declarações anuais

Outra obrigação exigida pelo fisco é a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), para que uma entidade seja considerada como imune é a entrega da DIPJ, também chamada de "Declaração de Rendimentos", conforme o disposto no art. 170, V, do RIR/99. Esta deve ser entregue até o último dia de Junho de cada ano.

A partir de 2007, com a redação dada pela IN SRF 695/2006 e alterada pela IN SRF 730/2007, as entidades imunes e isentas passaram a ter a obrigatoriedade de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). E também a entrega da Declaração de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), sendo as empresas cujo valor

mensal das contribuições não supere o valor de R\$ 10.000,00, conforme a IN SRF 590/2005, art. 5º, II.

Estas obrigações acessórias se estenderão às obrigações estaduais quando a entidade tiver inscrição estadual (SILVA, 2013).

6 METODOLOGIA

Sendo o objetivo deste projeto evidenciar a imunidade tributária das entidades filantrópicas, no decorrer da sua construção desenvolver-se-á uma pesquisa do tipo exploratória com abordagem qualitativa e método de pesquisa bibliográfica.

Segundo Severino (2007, p. 123), “a pesquisa exploratória busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestações desse objeto.” Em outras palavras, tende apenas juntar conteúdo ou informações sobre um determinado assunto ou objeto. Gil (2010, p. 27), descreve que pesquisa exploratória “tem como propósito maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Seu planejamento tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos aos fatos ou fenômeno estudado”.

A abordagem qualitativa procura aprofundar o conhecimento no objeto ou assunto estudado e pretende explicar a existência dos mesmos. Richardson (1990, p. 80) contribui dizendo que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos divididos por grupos sociais”.

Conforme Severino (2007), a pesquisa é o meio utilizado para chegar a um objetivo, nesse caso uma pesquisa bibliográfica, onde serão aproveitados registros disponíveis em pesquisas anteriores de livros, artigos, teses, entre outros. Manzo (*apud* MARCONI; LAKATOS, 2008, p. 57) descreve que a bibliografia “oferece meios para definir, resolver não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizam suficientemente”.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As entidades filantrópicas prestam serviços de valor imensurável, visto que, é por meio destas instituições que muitas pessoas carentes recebem apoio social e estudantil. Estas

entidades de assistência social representam o Estado, elas fornecem os serviços que os entes estatais deveriam prestar a comunidade, e em troca, o Estado as imuniza dos tributos.

Constatou-se que o privilégio atribuído às entidades imunes, deve ser exercido dentro dos limites e condições impostas pela Constituição Federal e pela Legislação Complementar, em virtude de se tratar de limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), não sendo permitida que a imunidade tributária seja estendida a outras situações que não às finalidades específicas dessas entidades. Entende-se que às leis e normas que regem o setor têm a importante função de dificultar as práticas fraudulentas neste meio.

Também houve a percepção que a imunidade tributária das entidades filantrópicas é uma forma de incentivo fiscal, apesar de a Constituição Federal mencionar somente a incidência a impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, embora se entenda que a imunidade também se estende a algumas taxas e contribuições. Isso faz com que as entidades invistam mais em infraestrutura, conseqüentemente auxiliem o Estado a sanar suas obrigações, o qual tem grande interesse que se multipliquem, pois assim a população carente estará mais bem amparada.

Para realização do presente artigo desfrutamos de exploração bibliográfica, tendo em vista fontes seguras para melhor explicar sobre o tema escolhido, obtivemos dificuldade devido às literaturas não apresentarem as mesmas leis vigentes no momento em que foram redigidas.

8 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.

BARBOSA, Maria é Lins. Imunidade e isenção fiscal para as ONGs. Disponível em: <http://www2.abong.org.br/final/download/Original_Nazare.pdf>. Acesso em: 27 out. 2013.

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual de Orientação e Normatização dos Trabalhos Acadêmicos do Curso de Administração**. Caxias do Sul, 2012. Disponível em: <http://www.fsg.br/public/files/graduacao/geral/manual_normas%20academicas.pdf>. Acesso em: 08 set. 2013.

BORBA, Cláudio, **Direito Tributário: teoria e 600 questões**. 6. ed. atual. até a Emenda Constitucional n. 26/00 Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

BOUDENS, Emile. **TERCEIRO SETOR: LEGISLAÇÃO**. Câmara dos Deputados,

Praça dos 3 Poderes, Consultoria Legislativa, Anexo III, Térreo. Brasília, 2000. Disponível em:
<www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/.../000088.pdf>. Acesso em: 26 out. 2013.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 out. 2013.

BRASIL. DECRETO Nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Disponível em:
<<http://www.jusbrasil.com.br/busca?q=Art.+206%2C+inc.+V+do+Decreto+3048%2F99&c=1>>. Acesso em: 12 out. 2013.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação do Direito Tributário: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CRUZ, Jardson Saraiva. **Algumas considerações acerca da tributação do terceiro setor**. Disponível em: <www.femice.org.br/artigos/artigo170206.doc>. Acesso em: 29 out. 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988.

FILANTROPIA. **Significados**, 2011 – 2013 Disponíveis em:
<<http://www.significados.com.br/filantropia/>> Acesso em: 31 ago. 2013.

FURLAN, Valéria C. P. **Apontamentos de direito tributário**. [s.l.] Max Limonad, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas S/A, 1999.

GOMES, Ana Lígia. A nova regulamentação da filantropia e o marco legal do terceiro setor. **SERVIÇO SOCIAL & SOCIEDADE**. São Paulo: Cortez, Edição 61. Ano 20, out. 1999. ISSN 0101-6628.

INCENTIVOS do poder público à atuação de entidades civis sem fins lucrativos na área social. [S.l.]. Disponível em: <<http://www.gespublica.gov.br/projetos-acoess/pasta.2010-10-11.6273250539/pasta.2010-10-19.1794038708/Incentivos%20do%20Poder%20Publico%20a%20entidades%20civis%20sem%20fins%20lucrativos.pdf/view>>. Acesso em 26 out. 2013.

LEI Nº 91, DE 28 DE AGOSTO DE 1935. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0091.htm>. Acesso em: 01 out. 2013.

LEI Nº 9.532, DE 1997, Art. 12 Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 20 out. 2013.

LEI Nº 9.718, DE 1998, Art. 10 Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 20 out. 2013.

LEI Nº 12.101, DE 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm>. Acesso em: 01 out. 2013.

LIMA, Maria Ednalva de. Os Dois Problemas da Imunidade das Contribuições Sociais Securitárias. **REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., Edição 191, ago. 2011. ISSN 1413-7097.

KISIL, Marcos. Uma nova filantropia na sociedade brasileira: o Investimento Social Privado. Disponível em: <<http://www.idis.org.br/biblioteca/artigos>>. Acesso em: 19 out. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas S/A, 2008.

MARTON, Ronaldo Lindomar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo STJ**. Câmara dos Deputados, Praça dos 3 Poderes, Consultoria Legislativa, Anexo III. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/CP13006_1.pdf>. Acesso em: 26 out. 2013.

MAZZA, Willame Parente. **A diferença entre imunidade tributária, isenção e não incidência**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/diferen%C3%A7a-entre-imunidade-tribut%C3%A1ria-isen%C3%A7%C3%A3o-e-n%C3%A3o-incid%C3%Aancia> Acesso em: 29 out. 2013.

MUNARIN, Vilma Barreto da Silva. Imunidade Tributária. In: **Jus Societas**: revista eletrônica do CEULJI/ULBRA, v. 2, n. 2 p. 37-45, 2007. Disponível em: <<http://revista.ulbrajp.edu.br/ojs/index.php/jussocietas/article/viewFile/611/443>> Acesso em: 17 out. 2013.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. Imunidade Tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n.77, jun. 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865> Acesso em: 27 out. 2013.

PETRELLI, Cristina Melim. Entidades filantrópicas: Aspectos conceituais, legais e contábeis nas fundações educacionais. **CRCS & VOCÊ**. Florianópolis: Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, Edição 5, vol.3, jul. 2003 ISSN: 2237-7662

RESENDE, Tomáz de Aquino. **Imunidade Tributária e Isenções de Impostos**, Disponível em: <<http://fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/17%20-%20IMUNIDADE%20TRIBUTARIA%20E%20ISEN%C3%87%C3%95ES%20DE%20IMP%20OSTOS.pdf>> Acesso em: 29 out. 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas S/A, 1999.

ROCHA, Eduardo do Nascimento. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: IBET, 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário) Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2012. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/WEB/monografias/2011.2/206.pdf>> Acesso em: 08 set. 2013.

ROCHA, Larissa Cristina. **Requisitos para obtenção da Imunidade Tributária**. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/requisitos-para-obtencao-da-imunidade-tributaria-3566926.html>> Acesso em: 17 out. 2013.

SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. Considerações a Respeito da Lei nº 9.732/98 e a Imunidade Tributária das Entidades Filantrópicas e de Assistência Social. **REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., Edição 47, ago. 1999. ISSN 1413-7097.

SANTOS, Elenice C. Roginski M. Responsabilidade social ou filantropia? **REVISTA TÉCNICA DA SANARE**. Curitiba: Sanapar, Edição 20, vol. 20, jul. 2003. ISSN 0104-7175

SEVERINO, Antônio J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Editora Cortez, 2007.

SILVA, Clayton. **Aspectos tributários e contábeis de entidades imunes e isentas**.

Disponível em:

<http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_10530/artigo_sobre_aspectos_tributarios_e_contabeis_de_entidades_imunes_e_isentas> Acesso em: 29 out. 2013.