



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

CARLISE CATARINA ANTAL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: setor filantrópico e suas contrapartidas

BRASÍLIA

2020

CARLISE CATARINA ANTAL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: setor filantrópico e suas contrapartidas

Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Professor(a) José Hable

BRASÍLIA

2020

CARLISE CATARINA ANTAL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: setor filantrópico e suas contrapartidas

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Professor(a) José Hable

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Ms. José Hable

Prof. (a),

Prof. (a),

Brasília

2020

RESUMO

A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil é de grande importância para a sociedade em que visa somar no atendimento das áreas de saúde, educação e assistência social que o Estado não consegue fornecer para toda a população. Nesse sentido, este trabalho tem como objetivo mostrar o relevante papel desempenhado pelas entidades filantrópicas no atendimento a sociedade. Para isso, apresenta-se uma análise documental da pesquisa realizada pelo FONIF (Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas), em relação a representatividade das instituições, para o melhor atendimento do país nessas áreas mencionadas. Desse modo, é possível perceber que as imunidades tributárias concedidas mediante garantia prevista na Constituição Federal, são utilizadas de forma benéfica em prol da sociedade.

Palavras-chave: Filantropia. Imunidade tributária. Sem fins lucrativos. Contrapartida.

INTRODUÇÃO

O setor filantrópico é composto por organizações sem fins lucrativos, que não têm o objetivo de lucrar, sendo sua administração privativa, ou seja, própria. Desta forma, essas organizações atingem a sua função de atuar voluntariamente em uma sociedade civil, com o simples intuito de fornecer condições de acesso à saúde, educação e assistência social para a população, que em boa parte não consegue ser atendida pelos meios disponibilizados pelo Estado. Este setor não é considerado público e nem privado, e para que esta área seja considerada de interesse social é preciso que exerça indispensavelmente um papel relevante na sociedade. As entidades sem fins lucrativos têm a finalidade de proporcionar o bem estar social, trabalhando em prol do benefício de outrem, utilizando do seu patrimônio sem pedir contrapartida do beneficiado.

O desígnio dessa pesquisa é trazer informações relevantes sobre a filantropia, que evidencia a necessidade da atuação das entidades filantrópicas na sociedade, não somente culturalmente, mas por meio de dados levantados por um órgão especializado nessa área. Assim tem-se a finalidade de poder comprovar pelas estatísticas o potencial dessas entidades filantrópicas que não tem fins lucrativos, mas sim de fornecer atendimento na área de saúde, educação e assistência social de qualidade. Para isso, pode receber imunidade tributária do Estado, e devolve em contrapartida um atendimento para a sociedade acima do que lhe foi solicitado.

Desta forma, o que se pode evidenciar no trabalho dessas organizações é o atendimento à população, entidades essas que não tem fins lucrativos, buscando desmistificar a visão de um negócio capitalista que visa apenas lucro ao se utilizar do benefício de imunidade tributária para ter melhores rendimentos. Neste caso, torna-se relevante demonstrar o resultado de que elas aplicam e reinvestem na sua própria manutenção, o que pode resultar num serviço de melhor qualidade, para suprir assim, a população que não é assistida pelos meios que o Estado disponibiliza.

Nessa perspectiva, o trabalho busca demonstrar e responder: qual a importância da concessão da imunidade tributária e seus valores em relação ao percentual de contrapartida oferecido pelas entidades filantrópicas? Com o intuito de responder esse questionamento, elencou-se o seguinte objetivo: mostrar o relevante papel desempenhado pelas entidades filantrópicas no atendimento a sociedade.

A escolha desse tema é em virtude das reiteradas discussões no Congresso Nacional, em especial quando veio à tona a PEC (Proposta de Emenda Constitucional) – Paralela da

Reforma da Previdência - nº 133, de 2019, contendo uma proposta de retirar as imunidades das entidades filantrópicas, com o embasamento de que este seria também um dos prejuízos da Previdência Social no país.

Vale ressaltar que os valores gastos com essas imunidades pelo Governo Federal, equivale a apenas 3% de toda a arrecadação previdenciária, que gira em torno de R\$ 12 bilhões, sendo essa representatividade muito pequena em relação aos cofres das contas previdenciárias, segundo dados da pesquisa realizada pelo FONIF - Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas - (2017).

A pesquisa é de enfoque qualitativo e quantitativo; a fonte dos dados é de origem direta, informações essas fornecidas pelas próprias instituições que praticam as atividades fins, capitaneadas pelo FONIF. Dessa forma, são apresentados comparativos que nos proporcionam a visibilidade da realidade deste estudo, o que possibilita identificar as características dos eventos em que o fenômeno se manifesta. E também, pelos números apresentados, é possível conduzir claramente as análises precisas de viabilidade e contrapartida positiva do setor para com a sociedade, em que se promove uma melhor qualidade nessas áreas de atendimento.

A partir dessas informações, o objetivo é mostrar a importância do trabalho realizado por essas entidades filantrópicas no Brasil e o seu impacto na sociedade diante da inércia do Estado em fornecer meios de atendimento para a toda a população nas áreas de saúde, educação e assistência social.

E para isso, no primeiro capítulo será analisado como funciona o sistema de tributação, que é a forma que o governo arrecada recursos para promover políticas públicas. No segundo capítulo, tratar-se-á das imunidades tributárias concedidas para as entidades filantrópicas e como isso ajuda a impulsionar as atividades realizadas por elas em cada área de atuação, e como isso ocorreu ao longo dos anos. E, por fim, no terceiro capítulo é apresentado a importância das entidades filantrópicas e a filantropia praticada em parceria com o Estado na busca de melhor atender a sociedade, por meio das políticas públicas.

2. NOÇÕES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito tributário no Brasil é bastante rígido, pois todas as espécies de tributos, em especial as contribuições e impostos estão relacionadas na Constituição Federal de 1988-CF/88, que só podem ser instituídos pelos entes políticos dentro de cada competência. A tributação, em verdade, envolve um sistema complexo, com muitas normas e cada uma com suas peculiaridades.

Para iniciar este estudo, é importante ter a seguinte estrutura em mente: O sistema tributário nacional inicia-se na CF/88, da qual traz os princípios jurídicos; em seguida tem-se o Código Tributário Nacional - CTN que apresenta as normas gerais, e assim qualquer alteração nele, só poderá ocorrer mediante lei complementar, tendo em vista que o mencionado Código foi recepcionado como lei complementar. Na sequência vêm as leis ordinárias, que em regra instituem os múltiplos tributos federais, estaduais e municipais. Em seguida, têm-se os decretos que são atos infralegais executórios, que regulam as leis, clarificam e facilitam a aplicação destas. E por fim, vem as normas complementares, que servem para complementar determinado ato legislativo, a exemplo das portarias, ordens de serviço e instruções normativas, entre outras.

A CF/88 trata nos arts. 145 a 162 do Sistema Tributário Nacional, onde são definidas as competências de cada ente da federação para instituir os tributos, bem como as limitações, princípios e regras tributárias. Assim, nos arts. 145 a 149, a CF/88 delimita quais os tributos que poderão ser instituídos, assim como estabelece a competência tributária de cada ente. Desse modo, a CF/88 não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos os institua mediante lei própria e específica.

2.1 TRIBUTO – CONCEITO E CLASSIFICAÇÕES

Os tributos são a principal fonte de recursos para a manutenção dos governos, assim o Estado utiliza os tributos como uma forma de ferramenta para financiar suas atividades. Nesse sentido, Haze (2015, p 52) afirma que, “Os tributos têm caráter instrumental para o Estado. São ferramentas de arrecadação de recursos para os cofres públicos, cuja existência presta-se a retirar dinheiro do particular e transferi-lo para o Erário”.

A CF/88 determina que cabe à lei complementar estabelecer a definição de tributos e suas espécies, nesses termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies**, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (destaques não do original)

A definição de tributos é disciplina de lei complementar, e a lei que apresenta essa definição é o Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172 de 1966. Essa norma foi recepcionada com status de lei complementar pela CF/88.

2.1.1 Conceito de Tributo

O conceito legal de tributo encontra-se no art. 3º do CTN, nesses termos:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Pela definição de tributo, pode-se assim ser analisado, de forma pormenorizada:

a) *prestação pecuniária compulsória*: tem o sentido de que a obrigação do sujeito passivo de prestar dinheiro ao sujeito ativo independente da sua vontade;

b) *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: o pagamento será efetuado em dinheiro, não sendo possível por qualquer outro meio ou bem do sujeito passivo, exceto se houver autorização prévia na lei tributária;

c) *que não constitua sanção de ato ilícito*: o tributo não é uma penalidade ou uma multa, não podendo ser utilizado como uma punição.

d) *instituída em lei*: para instituir o tributo deve ser obedecido o princípio constitucional da legalidade, conforme art. art. 150, I da CF/88.

e) *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: o tributo é cobrado por meio do lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, que é um ato administrativo vinculado e obrigatório.

Desse modo, o tributo é coisa pública, pertence ao povo, por isso a cobrança de tributo não pode ser discricionária, havendo a necessidade de muito zelo pelo poder público em sua administração. Silva (215, p. 161) entende que tributo consiste numa obrigação pecuniária instituída pelo Estado, haja vista o seu poder fiscal, definido em lei e exigido compulsoriamente. Assim observa-se que os tributos têm uma classificação e dentro dela as espécies tributárias.

2.1.2 Classificação e as Espécies Tributárias

Tem doutrinadores que defendem a classificação *tripartite* dos tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria); outros, por sua vez, a classificação *quadripartida* (impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições); e por fim, vem os que aceitam a classificação *pentapartida* (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

O Supremo Tribunal Federal - STF manifestou-se sobre o tema, pelo voto do Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, assim se expressando:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)

Dessa forma, com amparo na CF/88, no CTN, e no STF, a classificação *pentapartida* é a que está a prevalecer, com os seguintes tributos, e suas características:

a) *Imposto*: está definido no art. 16 do CTN como sendo o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, ou seja, tem como fato gerador um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Assim, não é contraprestacional.

São de competência privativa de cada ente da federação nos termos da própria CF/88. Assim, nos termos do art. 153, compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Do mesmo modo, vem dispondo o art. 155 da CF/88, que Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior,
- III - propriedade de veículos automotores.

E por fim, no art. 156, da CF/88, está a competência dos Municípios para instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

b) *Taxa*: nos termos do art. 77 do CTN, a taxa “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. E ainda, “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo artigo.

As taxas são contraprestacionais, e de competência comum, tanto da União, Estados, DF e Municípios no âmbito de suas atribuições, conforme estabelecido no art. 77, caput do CTN.

c) *Contribuição de melhoria*: sua definição está no art. 81 do CTN, sendo *instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária*.

A competência para sua instituição também é comum, tanto da União, Estados, DF e Municípios no âmbito de suas atribuições, conforme estabelecido no art. 81, caput do CTN.

d) *Empréstimos compulsórios*: nos termos do art. 148 da CF/88, há duas hipóteses autorizativas da instituição de empréstimos compulsórios, ou seja, para atender a *despesas extraordinárias*, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e *no caso de investimento público* de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Relevante destacar que são tributos restituíveis e de competência exclusiva da União.

e) *Contribuições parafiscais ou especiais*: estão elas previstas no art. 149 CF/88, sendo considerados tributos finalísticos, qualificados pela sua destinação, que podem ser divididas em contribuições “sociais”, “de intervenção no domínio econômico” e “de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”

São de competência da União as contribuições para seguridade social, de intervenção no domínio econômico, e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Por outro lado, compete aos três entes federativos instituir contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas. E

ainda aos Municípios e ao Distrito Federal compete instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

2.1.3 Obrigação Tributária e as hipóteses de incidência tributária

A *obrigação tributária*, segundo doutrina Hable (2020, p. 18-19), “é uma espécie do gênero obrigação que se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária. Ou seja, está ela em *uma relação entre sujeitos de deveres jurídicos*, que apresenta características próprias, diferenciando-se das demais obrigações.” O CTN, no seu art. 113, classifica a obrigação tributária em duas espécies como, principal e acessória.

Nesse sentido, continua Hable (2020, p. 19) que a obrigação “é uma obrigação *ex lege*, isto é, de índole compulsória, com o vínculo da relação jurídica aparecendo sempre de um fato descrito em lei, a hipótese de incidência, que está ligada estritamente ao *princípio da legalidade*.”

Para melhor compreender a imunidade tributária é necessário no primeiro momento conhecer o fenômeno da incidência e da não incidência tributária. Há *incidência tributária* quando existe uma previsão legal que descreve uma situação hipotética, conhecida como fato gerador e que no mundo dos fatos aquela relação hipotética ocorre. Já a *não incidência tributária* é quando não há uma previsão legal para a incidência daquele tributo ou esta previsão legal existe, mas há uma vedação de sua ocorrência a exemplo do que ocorre na CF/88.

Segundo Sabbag (apud HABLE, 2020, p. 19), “a hipótese de incidência tributária – que para alguns doutrinadores é sinônimo de fato gerador – ‘representa o momento abstrato previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Para isso vamos analisar quais são os aspectos da hipótese de incidência, iniciando pelo aspecto material, que dá origem à criação de uma obrigação tributária. Assim, Hable (2020, p. 20) leciona que, “O aspecto material é a própria hipótese de incidência, ação ou situação descrita de forma abstrata na lei, que dá origem ao nascimento da obrigação tributária, uma vez concretizada.”

O outro aspecto é o temporal, que “está ligado ao momento da ocorrência do fato gerador, do nascimento da obrigação, ou seja, o momento em que o tributo se torna devido”, segundo apregoa Hable (2020, p 21). Por isso a importância de se saber o preciso momento que se gerou, para saber qual aplicação da lei é devida ao realizar o lançamento tributário.

Já o aspecto espacial trata da “área geográfica, o local onde ocorre o fato gerador, podendo ser tanto no território do ente tributante com competência impositiva, ou seja, ligado ao âmbito de competência do legislador ordinário (lato), como em diferentes locais, dentro do próprio território do ente tributante (estrito)” (HABLE, 2020, p. 21 e 22).

Tem-se ainda o aspecto pessoal, que se refere “aos sujeitos de deveres jurídicos, que formam a relação jurídico-tributária, instaurada a partir do momento em que alguém realiza a hipótese de incidência tributária prevista em lei” (HABLE, 2020, pp. 22 e 23), formada pelos sujeitos ativo e passivo.

E por fim, o aspecto quantitativo, que “estabelece os critérios para o cálculo do montante devido, resultando no quanto se deve pagar. Compreende os elementos necessários para o cálculo do tributo, quais sejam a base de cálculo e a alíquota” (HABLE, 2020, p. 24).

3. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A imunidade tributária consiste na vedação constitucional do tributo; é uma limitação da competência tributária dos entes federativos. A imunidade acontece quando há impedimento da incidência da regra jurídica da tributação, e desta forma o Estado tem um direito subjetivo público de se abster na cobrança dos tributos. Então, o que é alcançado pela imunidade não poderá ser tributado, justamente por falta de competência tributária.

Desta forma, pode-se afirmar que na imunidade não existe a hipótese de incidência, devido o próprio impedimento da Constituição Federal. Hable (2020, p. 30) afirma que:

Na *imunidade*, o fenômeno foi *a priori* retirado do campo de incidência por ditame constitucional, sendo vedada a ocorrência do fato gerador. [...]
 Na *imunidade* inexistente incidência, não se instaura a relação jurídico-tributária e a obrigação tributária não nasce. [...]
 Na *imunidade*, o tributo não é devido porque a Constituição Federal impede o exercício do poder de tributar. [...]
 A *imunidade* tributária só pode estar estabelecida na Constituição.

O fenômeno chamado *incidência tributária* está totalmente relacionado ao acontecimento da realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária, sendo ela necessária e satisfatória para o nascimento da obrigação tributária, conforme disposto no art. 114, do CTN.

Na incidência é quando ocorre o fato impositivo, mais conhecido como fato concreto, pois se ajusta à hipótese prevista na norma que é a de incidência. Obedece ao fato ou situação em que o tributo é devido. Amaro (2006, p. 279) afirma que:

Diz-se que há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.

A imunidade tributária, por sua vez, impulsiona atividades que geram atendimento para promover o bem comum, uma vez que o Estado não consegue atender a toda população amparando-a com atividades sociais, como doutrina Hable (2014, p 229), ao dizer: “Sabe-se, no entanto, que mesmo estando à disposição do Estado toda a arrecadação dos tributos, tem Ele dificuldade para desempenhar as atividades sociais necessárias ao bem comum de sua população.”

Há diferentes institutos jurídicos que podem recepcionar a regra do pagamento de tributos, entre os quais, a imunidade e a isenção tributárias.

Imunidade é a hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada. É uma limitação da competência tributária dos entes federativos determinada pela CF/88, ou uma não incidência qualificada pela mesma. Consiste na vedação constitucional do tributo, como diz Hable (2006, p 257)-: “a imunidade tributária é um privilégio constitucional, em que ocorre a impossibilidade de incidência tributária (não-incidência), por não existir disposição legal que preveja a ocorrência do fato gerador do tributo.”

As Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Ocorre quando a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica da tributação, criando um direito subjetivo público de exigir que o Estado se abstenha de cobrar tributos. Assim, o que é imune não pode ser tributado por ausência de competência tributária. Os casos de imunidade só existem em relação aos impostos, chamados tributos não vinculados, não havendo imunidade em relação a taxas ou contribuições, como prevê o artigo 150, IV da CF/88:

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

VI - instituir **impostos** sobre

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

b) templos de qualquer culto;

c) 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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) 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. (grifo não do original)

Assim, todos os fatos que não geram algum tributo fazem parte da não incidência e se mostram de diversas formas jurídicas. Amaro (2006, p. 280) assegura que:

Ao cuidar da imunidade, vimos que há situações nas quais (por considerações de caráter pessoal ou real) a Constituição não reconhece competência para criação de tributos. Obviamente, tais situações estão no campo da não-incidência, já que, aí, nem sequer existe competência tributária. Se instituído o tributo sobre um universo de situações que compreenda a hipótese de imunidade, esta permanece no campo da não-incidência, infensa à tributação. Caso a lei, de modo explícito, declare a incidência sobre a situação imune, o preceito será nulo, por vício de inconstitucionalidade.

Um fato não é alcançado pela regra da tributação, por exemplo quando o ente que pode tributar deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária. Compreende-se assim que as imunidades não têm hipótese de incidência ou fato gerador.

Por outro lado, as isenções são uma forma de exclusão do crédito tributário, podendo-se dizer que é uma dispensa legal do pagamento do tributo. A isenção é a forma de não onerar um contribuinte por uma demanda específica, benefício este que é concedido mediante lei específica feita pela entidade competente para criar o tributo. Para Hable (2020, p. 30) “na Isenção, ocorre o fato gerador, a incidência se faz presente, o fenômeno está no campo de incidência, mas o legislador dispensa o pagamento do tributo”. Assim, o ente público tem competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em determinadas situações. Portanto, a isenção é consistida na dispensa legal do pagamento do tributo.

3.1 HISTÓRICO DA IMUNIDADE NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL

O Brasil passou por algumas constituições, entre elas, as de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1969, chegando na atual de 1988.

Nesse histórico, foi somente a partir da Constituição de 1891 que se começou a prescrever hipóteses de imunidade tributária, e desde lá veio se estendendo para um sistema cada vez mais complexo.

Assim, estando omissa na de 1824, na Constituição de 1891 assim tratou do tema:

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2º) estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos.

Para Ichihara (2000, p. 131), o art. 11 § 2º da CF/1891, acima citado, deu início à imunidade nos templos de qualquer culto, que hoje está previsto na CF/88, porém nada fala sobre as imunidades para o terceiro setor.

Na Constituição de 1934 ocorreu uma grande extensão nas hipóteses de imunidade, e a que mais se destaca para este momento está assim disposta: “Art 154 - Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo”. Esse alargamento na área da imunidade tributária, porém, não ocorreu na Constituição de 1937.

Quanto à Constituição de 1946, esta sim ampliou o rol das imunidades, como podemos confirmar no art. 31, V, b, *in verbis*:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
V - lançar impostos sobre:

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

Essa redação é a que mais se aproxima da que temos hoje na de 1988. Até 1946 a imunidade tributária não alcançava a área de saúde especificamente.

As Constituições de 1967 e 1969, de forma geral, tiveram muitas alterações com relação as imunidades tributárias, mas não na área das instituições de educação, saúde e assistência social. Segue abaixo o art. 19, III, “b” e “c”, da CF/1967, para comparação com a CF de 1946.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - instituir impôsto sôbre:

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

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

Podemos analisar que para se chegar no que temos hoje em relação as imunidades tributárias para o Terceiro Setor, caminhou-se a passos lentos durante cada Constituição. Uma vez que podemos constatar os benefícios dessas atividades desenvolvidas para a população, através dessas instituições que não visam lucros, e sim o bem da humanidade, como afirma Hable (2016, p. 248) “Por isso, torna-se imprescindível a atuação da iniciativa privada, que é atraída para assim agir, entre outros motivos, por um comando constitucional denominado imunidade tributária, que tem o intuito de promover e incentivar atividades sociais como a educação e a assistência social.”

Assim as imunidades tributárias estão implicitamente ou expressamente, como princípios na Constituição Federal. Outros doutrinadores sustentam que as imunidades são garantias individuais (cláusulas pétreas). Aqui vale ressaltar a importância do entendimento nos artigos 184, § 5º e 195-A, § 7º da CF/88, está escrito isentas, porém, trata-se de uma atecnia, já reconhecida pelo STF. Vejamos:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.
[...] §5º São **isentas** de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
[...] § 7º São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (**grifos nossos**)

Portanto, torna-se relevante prestar atenção com alguns dispositivos constitucionais que estabelecem “falsas isenções tributárias” pois, na verdade, tratam de imunidades tributárias, porquanto a Constituição não estabelece isenções. É notável a percepção de que houve equívocos (atecnia) na redação desses artigos no dispositivo constitucional, pois, na realidade, refere-se à imunidade e não de isenção tributária

Para esse estudo, são de interesse para detalhamento as imunidades para as entidades beneficentes na área de educação e assistência social sem fins lucrativos. Silva (2015, p. 150)

explica que a “imunidade das instituições de educação e de assistência social é condicionada, ou seja, elas somente estarão imunes se não explorarem atividades com fins lucrativos e desde que respeitem as condições previstas no artigo 14 do CTN, que diz:

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 qualquer título;

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.

As entidades aqui mencionadas necessitam ser viáveis financeiramente, para poder se sustentar. Assim, tem suas despesas superadas pela receita, e a vedação está na distribuição do que sobra, em que não pode ser compartilhada com gerentes, sócios, diretores ou qualquer outra pessoa. Esses valores somente podem ser utilizados em benefício da própria entidade (inciso I), aplicados integralmente no Brasil (inciso II). Por fim, precisa manter as documentações fiscais e contábeis de forma regular (inciso III).

3.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ART. 150, VI, DA CF/88

O artigo 150, VI da CF/88, veda a União, os Estados, o DF e os Municípios de instituírem impostos para várias situações. Machado (1995, p. 190-191) escreve:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A Imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência.

Vejamos cada uma delas.

3.2.1 Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros

A alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, da CF/88, veda a União, os Estados, o DF e os Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Estamos a tratar da imunidade recíproca.

O STF na súmula 324 já se posicionou que a imunidade tributária prescrita no art. 150, VI, da CF/88 abrange a todos os impostos e não apenas os referidos no texto constitucional. Sendo assim, não incidirá o imposto de importação ou de exportação, ou mesmo o IOF, nas operações financeiras realizadas pelos municípios. Compete ressaltar que tal imunidade recai, apenas, sobre os impostos. Assim, é possível que um município exija a taxa de coleta de lixo domiciliar de um imóvel de propriedade da União. Tal princípio é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que seu patrimônio, renda e serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais.

O art. 150, § 2º, da CF/88, constitui que são imunes a tributação de impostos, as autarquias e as fundações públicas, nesses termos:

Art. 150. (...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Por outro lado, estabelece o § 3º do art. 150 da CF/88:

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

É possível observar, no mesmo artigo, mas em parágrafos distintos, agora no § 3º, que a imunidade tributária recíproca que desfrutam as pessoas políticas, suas autarquias e fundações não alcança. Não alcança as empresas públicas e as sociedades de economia mista, porque essas entidades são detentoras de personalidade jurídica de direito privado, conforme a inteligência da Súmula 76 do STF que ementa: “as sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, da Constituição Federal”, referindo-se à de 1967.

Como exemplo, a Caixa Econômica Federal e o Banco do Brasil devem recolher o IPTU da propriedade dos imóveis que estão sobre os seus cuidados portanto dos bens imóveis relativos às suas agências bancárias, por se tratar de empresa pública e sociedade de economia mista, respectivamente. Porém, o STF tem entendido que certas empresas públicas, executoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, são também contempladas pela imunidade tributária, como no caso da Empresa de Correios e Telégrafos.

Já em relação a prestação de serviços notariais, a despeito da posição divergente do STJ, o STF na (ADin 3.089) em tese de repercussão geral tem jurisprudência para sanar a situação, com a aplicação da súmula 583, *in verbis*: “*Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano*”. Em resumo o promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do IPTU.

3.2.2 Templos de qualquer culto

Na alínea “b”, do citado inciso VI, está inserida a imunidade dos templos de qualquer culto. A imunidade religiosa impede que o Estado se utilize da capacidade de tributar como meio de embaraçar o funcionamento de entidades religiosas. O livre-arbítrio para culto é direito individual consagrado na CF/88, conforme dispõe o art. 5º, VI:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

Por outro lado, se a entidade religiosa aluga um imóvel de sua propriedade e aplica tais rendimentos em sua atividade fim, de cunho eminentemente religioso, sobre esse ganho não incidirá imposto de renda, como também não incidirá o IPTU sobre o respectivo imóvel, tudo como afirma com o artigo 150, § 4º, parte final, da CF/88. Tal imunidade é aplicável exclusivamente aos impostos sobre o patrimônio (IPTU, ITR, ITBI e IPVA), rendas e serviços, podendo incidir a tributação referente as taxas e contribuições sociais.

O STF no RE 578562, tratando de cemitérios, julgou no dia 21/05/2008 o seguinte:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.

1. Os **cemitérios** que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A **imunidade** aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da **imunidade** tributária são antípodas. Recurso extraordinário

provido (STF - RE: 578562 BA, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070).

Portanto, os cemitérios com extensões religiosas também são compreendidos pela imunidade do artigo 150 da CF.

3.3.3 Patrimônio, renda ou serviços, dos partidos políticos, inclusive das fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei

A imunidade genérica abarca a tributação incidente sobre partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores e entidades assistenciais que não tem fins lucrativos. Portanto, considera-se de uma imunidade tributária não autoaplicável que visa assegurar o pluralismo político no Estado democrático de direito, possibilita aos trabalhadores liberdade de associação em sindicatos e incentiva o surgimento de entidades educacionais ou assistenciais que não tem fins lucrativos

Importante destacar que as entidades de previdência privada também podem ser contempladas com a aludida imunidade constitucional, com tanto que os beneficiários (associados) de tal entidade não contribuam com qualquer prestação pecuniária, em consonância com a Súmula 730, do STF: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”, conforme julgado:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E AUSÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS. Na linha da jurisprudência desta Corte, a inexistência de contribuição, por parte dos prestadores de serviço, para obtenção de benefícios de previdência privada fechada, conduz ao reconhecimento do direito à imunidade tributária. Conforme vários casos análogos, incide, na espécie, o enunciado da Súmula 730 desta Corte.(RE 766.352 AgR-segundo, rel. min. **Rosa Weber**, 1ª T, j. 9-4-2014, *DJE* 82 de 30-4-2014).

Com esse entendimento a regra é de que devem ser atendidos os requisitos do artigo 14 do CTN, que é o de não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Desta forma dois são os pontos que devem ser analisados ao interpretar as imunidades, são os valores arrecadados devido a atividade exercida e que este não traz prejuízo a livre concorrência. Decorrente desses requisitos o STF na Súmula 724 tem o seguinte entendimento:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 724).

O simples fato de utilizar o patrimônio em atividade que gere renda não afasta a imunidade, com tanto que os recursos levantados se destinem as finalidades essenciais da entidade em questão. Para Hable (2019, p. 14) em seu artigo explica “...interpretação *finalística*, no sentido de que a definição de a entidade ser alcançada ou não pela imunidade tributária está na destinação que é dada à renda ou rendimento auferido pela atividade desempenhada, e não pela análise de sua procedência.”

Assim o método finalístico é que aquele que busca a interpretação da norma pelo fim aspirado pelo legislador, para possibilitar o aproveitamento da norma ao caso concreto. No caso particular das imunidades, essa metodologia é de grande importância, porque vai ser plausível verificar o verdadeiro desígnio do legislador, com o instituto das imunidades, que é sustentar vários princípios integrantes do Estado Democrático do Direito.

4. O SETOR FILANTRÓPICO

Pode se dizer que há um entendimento no conceito de filantropia, com algumas interpretações distintas, porém que resultam no mesmo sentido, que se resumem em prestar um atendimento à população que o governo não consegue suprir, proporcionando um pouco de equidade e justiça social.

4.1 A FILANTROPIA E SUA DEFINIÇÃO

Filantropia vem do grego e significa amor à humanidade, a melhor maneira de valorizar o ser humano é assegurar o seu direito a educação, saúde e assistência social, e é isso que as instituições filantrópicas fazem em parceria com o estado. Por sinal, as primeiras escolas

e o primeiro hospital do Brasil foram fundados por instituições filantrópicas; elas foram pioneiras na formulação e execução das políticas públicas desde o descobrimento do Brasil até hoje. De acordo com Paes (2018, p 628):

Entidades sem fins lucrativos ou entidades beneficentes são aquelas que buscam o bem-estar social atuando em benefício de outrem que não a própria entidade ou as que a integram. Entidade filantrópica é aquela que atua em benefício de outrem com dispêndio de seu patrimônio, sem contrapartida ou, em outras palavras, pelo atendimento sem ônus direto do beneficiado. Por isso, sendo o gênero entidade beneficente, pode-se concluir que toda entidade de filantrópica é beneficente, mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.

A filantropia é a vontade de ajudar ao próximo, praticar o bem, promover meios de levar recursos nas áreas de maior necessidade da sociedade. Por isso a proximidade desse conceito com o de assistência social, a finalidade é que todo ser humano tenha condições de um atendimento digno.

4.1.1 A Estrutura das filantrópicas

Na área de saúde, as instituições filantrópicas são reconhecidas por suas imensas estruturas e principalmente pela gestão de qualidade oferecidas aos pacientes; são referências no país no requisito de trabalhar com profissionais de alta capacidade técnica. Elas chegam a ofertar mais de 100 mil leitos para toda a população, distribuídos em 2.267 estabelecimentos filantrópicos certificados pelo CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na área de Educação), dados levantados na pesquisa do FONIF em 2017.

Sobre a filantropia na área de educação, são 2.429 instituições divididas em ensino básico e superior que possuem a imunidade constitucional sobre o pagamento da cota patronal. São elas que, em contrapartida a esta imunidade do pagamento da conta patronal, ofertam 725.000 bolsas de estudos para alunos hipossuficientes que por meio de requisição e comprovação documental, estudam em instituições de altíssima qualidade, recebendo uma educação gratuita (FONIF, 2017).

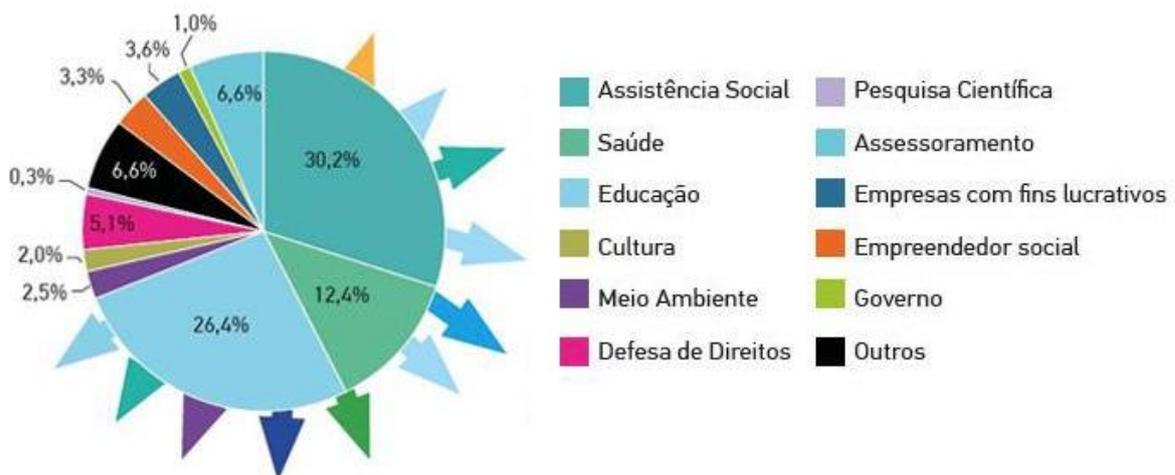
As instituições de assistência social filantrópica têm por finalidade atender gratuitamente pessoas vulneráveis, sejam elas idosos, adultos, adolescentes, crianças ou a família em geral. Dentro deste grupo podemos destacar pessoas que se encontram em situação de estar morando na rua, usuários de drogas, trabalho infantil, pessoas que passam por

calamidades públicas, beneficiários de programas do governo para famílias carentes, mulheres que sofrem violências físicas e mentais, auxílio para reintegração no mercado de trabalho ao promover capacitação técnica, recebendo refugiados de outros países e os conduzindo para novas oportunidades entre outros. Desta forma, promove uma proteção e acolhimento para este vasto grupo de pessoas que passam por necessidades das quais o governo não tem condições de atender a todos. Com isso, as instituições somam aos esforços do governo para garantir a dignidade da pessoa humana.

Em 2016 foi realizado um Senso de Filantropia, para mapear o perfil das Organizações Sociais. Para isso foi preparado 9 (nove) perguntas que foram aplicadas em profissionais que atuavam nessas organizações.

Nesse sentido, perguntou-se: Qual era o seguimento de atuação para o qual eles estavam engajados:

Figura 1 - CENSO



(CHAVEIRO, 2020)

Das 394 respostas recebidas no Censo Filantropia, conforme gráfico apresentado, às áreas de atuação tem seu maior volume de profissionais ativos nas áreas de Assistência Social com 30,2%, Saúde com 12,4% e Educação com 26,4%. Essa informação é bem relevante para a pesquisa desse trabalho, pois evidencia o volume da mão de obra nas áreas de maior atividade dentro das organizações.

4.1.2 A Importância da filantrópica

As instituições colaboram ativamente em um estado e são fundamentais para o atendimento da população no ensino, nos hospitais e entidades de assistência social. Certamente alguém da nossa família ou nós mesmos já foi beneficiário de uma filantrópica mesmo sem saber disso e em reconhecimento a essa ação; a Constituição criou a imunidade tributária, viabilizando a continuidade das instituições. Parece justo isso, mas infelizmente não para todos, a incompreensão do papel da filantropia levantou questionamentos e inseguranças jurídicas, com atuação descentralizada; ninguém representava as filantrópicas no governo, por isso que em 2013 surgiu o FONIF - Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas formado por mantenedoras de instituições filantrópicas da Educação, Saúde e Assistência Social. O FONIF existe para que o óbvio não fique oculto; existe para preservar a dignidade dos brasileiros, lembrando que todo cidadão deve ter acesso as políticas públicas e ser bem cuidado.

O surgimento do setor filantrópico é uma forma que a sociedade encontrou de suprir uma deficiência que deveria ser realizada pelo Estado, atendendo às áreas sociais da população. É possível verificar definições para este assunto no conceito de COELHO (2008, p. 58), que indica que a expressão “Terceiro Setor” foi inicialmente utilizada na década de 1970 por pesquisadores nos Estados Unidos da América e, a partir da década de 1980, passou também a ser usada pelos pesquisadores europeus. Para PAES (2019, p.77):

Assim, só recentemente começou-se a reconhecer a importância desse setor no âmbito da sociedade e da economia contemporâneas pela sua capacidade de mobilização de recursos humanos e materiais para o atendimento de importantes demandas sociais que, frequentemente, o Estado não tem condições de atender; pela sua capacidade de geração de empregos (principalmente nas sociedades mais desenvolvidas, onde os investimentos sociais são bem maiores); e pelo aspecto qualitativo, caracterizado pelo idealismo de suas atividades – enquanto participação democrática, exercício de cidadania e responsabilidade social.

A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil é de extrema relevância devido ao crescimento da população, já que essa necessidade de serviços básicos se tornou fundamental.

Visivelmente é notável a importância de suprir nas áreas de educação, saúde e assistência social, promovendo acesso por este meio que suplementa o do Estado. Com esta ênfase o autor, FERNANDES (1994, p. 21), o conceitua da seguinte forma: “um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Este é o sentido positivo da expressão. “Bens e serviços públicos”, nesse caso implicam uma dupla qualificação: não geram lucros e respondem a necessidades coletivas.

Assim, CRUZ (2017, p. 2) afirma que “entre o Terceiro Setor e o Estado há algo em comum: ambos devem atender ao interesse coletivo”. Ainda para PEREIRA (2011, p. 30), “a

denominação “terceiro setor” é utilizada para identificar as atividades da sociedade civil, que não se enquadram na categoria das atividades estatais (primeiro setor) ou das atividades de mercado (segundo setor)”.

4.1.1.1 Instituições filantrópicas no Brasil

São as filantrópicas que levam a educação de qualidade, saúde e assistência social para milhares de brasileiros, especialmente para a população mais desassistida e vulnerável.

O IPEA fez um estudo com profissionais que trabalham para entidades filantrópicas, parlamentares, imprensa, técnicos do governo, sendo que o resultado apontou para um desconhecimento grande do papel das filantrópicas e a relevância que as filantrópicas tem para a sociedade. Tal desconhecimento foi observado tanto na classe C, como nas classes A e B, e entre os beneficiários o desconhecimento é similar ao da população em geral, com base nessa pesquisa e principalmente porque estamos vivendo um momento muito delicado. Não somente no Brasil, mas em todo o mundo, por conta da pandemia do coronavírus, o qual inclusive reforçou bastante o papel das entidades filantrópicas em nossa sociedade.

A filantropia está desde os primórdios da humanidade, mas no Brasil temos uma história recente, pois do descobrimento até aqui somos uma nação nova, perto das demais nações que já existiam. No Brasil a filantropia surgiu praticamente com o descobrimento do Brasil, teve início com uma Santa Casa de Misericórdia na cidade de Santos, depois veio as escolas concedendo bolsas de estudos. Então de uma forma organizada pode-se dizer que a filantropia andou junto com o início da história do Brasil.

O setor filantrópico é um dos setores que mais emprega no Brasil, cerca de 2.300.000 mil empregados; é um setor que na área da saúde tem 53% dos atendimentos pelo SUS, e na área de alta complexidade é na faixa de quase 60%, e 59% por cento das cirurgias são feitos por hospitais filantrópicos e Santas Casas.

Quando se fala em educação, são 2.400.000 mil alunos sendo que 30% são bolsistas; eles são bolsistas das instituições consideradas de maior qualidade no país, que vão muito bem no ENEM e no ENADE. Na área de assistência social são 47% das vagas preenchidas pelas filantrópicas. As entidades filantrópicas podem ser comparadas com o oxigênio que respiramos, só sentimos falta quando não temos ou deixa de existir, um exemplo vivo disso é que em 916 municípios do nosso país que são considerados do interior, só há um hospital, e esse hospital é uma Santa Casa que é um hospital filantrópico.

O Brasil se acostumou com isso, mas a representatividade do setor e o que ele faz em benefício da população, está presente desde o descobrimento do Brasil. O mais impactante é que toda essa estrutura é desconhecida da população, nem mesmo funcionários conhecem o real sentido das entidades filantrópicas na íntegra e a sua importância.

4.2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A CONTRAPARTIDA DA FILANTROPIA

Segundo dados do FONIF publicados em 2018, o Brasil conta com 820.455 instituições classificadas como OSCs (Organizações da Sociedade Civil), sem fins lucrativos e de natureza privada, que desempenham esse trabalho de interesse social para a população, e dessas instituições, 11.868 possuem uma certificação chamada CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social), que possibilita a prioridade no ato de celebrar convênios com os governos, seja federal, estadual ou municipal, e também na isenção de contribuição do empregador à seguridade social.

O problema questionado no primeiro semestre de 2019 foram as isenções da seguridade social, que aos olhos do governo, apresentado pelo gabinete do Senador Tasso Jereissati, que propôs em um parecer (Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre as Emendas nos 1 a 168 – PLEN, à Proposta de Emenda à Constituição, no 133, de 2019) o seguinte:

A Emenda no 10, do Senador JORGINHO MELLO, prevê a edição de lei complementar para tratar do complexo desafio da imunidade de entidades beneficentes. Acatamos esta Emenda, na forma de subemenda.

Temos que ser francos de reconhecer que existem hoje no Brasil, principalmente no setor de educação, muitas entidades empresariais disfarçadas de entidades filantrópicas. A filantropia é nobre demais para ser usada como instrumento de planejamento tributário e não pode ser usada como escudo para proteger lucros. Contudo, diante da complexidade do tema e da minúcia do que precisamos regulamentar, entendemos que o instrumento mais adequado para tratar da questão é o projeto de lei, não uma alteração na Constituição.

De toda forma, fica desde já previsto que a União deverá compensar o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) por esta renúncia, com impactos inclusive na apuração do déficit previdenciário. Por mais nobre que sejam os fins perseguidos por esta renúncia, seu tratamento deve ser transparente, e isso inclui o trato das contas da Previdência Social.

Com toda a repercussão que tomou conta do país em virtude da reforma da previdência, a fatia financeira que foi mencionada nas isenções de contribuição do empregador à seguridade social, é revertida em atendimento para a população, estimados em 12 bilhões de

reais anuais de renúncia do pagamento da cota patronal por parte das instituições filantrópicas, essas devem ser vistas como investimentos, que trazem retorno econômico a curto e longo prazo, dando sustentabilidade nas atividades de atendimento há população do nosso país, e não como uma despesa.

Em conformidade com dados da Receita Federal de 2017, foram realizadas doações de R\$ 215 bilhões por parte de pessoas físicas; isso mostra o quanto este setor movimenta em retorno para a sociedade e é uma contrapartida que vai muito além do que o governo proporciona com as isenções, mas que não deixam de ser importantes para que as instituições continuem desempenhando essas atividades.

A Filantropia no Brasil abrange setores da Saúde, Educação e Assistência Social de maneira geral, que beneficia muitas pessoas, atendendo esta parcela da população que não consegue pagar por uma educação de qualidade, especialmente no curso superior. Uma entidade filantrópica para prestar esse serviço tem sua fiscalização mais rígida do que uma outra organização que visa fins lucrativos, tudo isso acontece para provar que estão cumprindo com as regras, para então receber a imunidade.

Atualmente as entidades de filantropia são sérias e buscam cada vez mais proporcionar meios de atendimento, conforme a economia do país passa por ajustes. Surgi essa brecha, no entanto, de retirar a imunidade dessas organizações, com a argumentação de que além de ajudar no “rombo” da previdência, existem pessoas que usam de forma errada. Mediante a isso é importante afirmar que não é a filantropia que está errada, conforme mostramos isso nos dados apresentados pelo FONIF, e que se há entidades erradas, essas devem ser punidas.

As informações para os órgãos reguladores estão disponíveis no MEC e na Receita Federal; não há necessidade de mudar esta imunidade que traz tantos benefícios para a população, em virtude da hipótese baseada no prejuízo da previdência, que é apenas de 3% do montante, conforme já exposto abaixo na contrapartida realizada pelas mesmas.

Para comprovar essa contrapartida é importante analisar as informações fornecidas em uma pesquisa realizada com 2.493 instituições filantrópicas (CNPJs) da área de Saúde, de acordo com os dados do FONIF (2017):

Foram mais de 250 milhões de procedimentos ambulatoriais realizados e 4,4 milhões de internações hospitalares. Considerando apenas as internações hospitalares, as instituições filantrópicas representam 47% do valor total das internações no SUS. Ainda, de acordo com os dados do Ministério da Saúde, 59% de todas as internações de alta complexidade no SUS são realizadas por hospitais filantrópicos. A partir de dados oficiais disponibilizados pela Receita

Federal do Brasil (RFB) e pelo Ministério da Saúde (MS) foi possível aferir o retorno médio das instituições de saúde de R\$ 8,26 para cada R\$ 1,00.

Para a área educacional foi abordado 2.429 instituições filantrópicas da área de Educação Básica e Superior que possuem imunidade constitucional sobre o pagamento da cota patronal. Vejamos:

Estas instituições de Educação representam cerca de 2,5 milhões de alunos – sendo 2,4% de todos os alunos do país matriculados na Educação Básica e 15,1% de todos os alunos do país matriculados na Educação Superior – que recebem uma educação de altíssima qualidade, cerca de 17% superior à média das demais escolas de Educação Básica e 7% superior à média das demais instituições de Educação Superior, sendo, em muitos casos, de forma gratuita através da oferta de cerca de 725.000 bolsas de estudo.

Na Filantropia da Assistência Social, se abordou 5.853 instituições filantrópicas que possuem imunidade constitucional sobre o pagamento da cota patronal, na ordem de R\$ 1 bilhão em 2017, nesses termos:

São organizações de referência na área de Assistência Social, que oferecem mais de 3,6 milhões de vagas de serviços essenciais de proteção básica e especial, de média e alta complexidade, assessoramento e defesa e garantia de direitos. Em comparação com o total de vagas da rede socioassistencial privada, 47% das vagas são oferecidas pelas instituições filantrópicas. O retorno médio das instituições de Assistência Social de R\$ 12,02 para cada R\$ 1,000 de contrapartida à imunidade do pagamento da cota patronal.

A imunidade é um princípio constitucional, por isso a importância de a manter resguardada, uma vez que o Estado não está preparado para atender toda a demanda cumprindo os deveres com a educação, saúde e assistência social; então a necessidade de preservar essas instituições e evitar essa carga tributária. Nesse contexto, MARTINS (1998, p. 292) explica que, para usufruir da imunidade de impostos, as características da instituição de educação é de: 1) serem entidades sem fins lucrativos, 2) aplicar todos os recursos no país, 3) escriturar as receitas e despesas em livros próprios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O CTN está amplamente disposto no texto constitucional, e os tributos de uma perspectiva geral tem por um objetivo central o financiamento do estado, e se o objetivo central dos tributos é o financiamento do estado no geral nos estados ocidentais, no Brasil não é diferente, os tributos são essenciais para a existência do estado; então sem tributos não há Estado, não há instituições, não há garantias, sendo assim é natural que o sistema tributário reflita os valores deste estado que ele pretende instituir e manter.

O sistema tributário, nos termos em que ele está delineado no Constituição, está diretamente vinculado aos objetivos centrais de um estado democrático de direito e deste estado democrático de direito é que a Constituição de 88 institui, como objetivos fundamentais da república federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Assim, o sistema tributário Nacional colabora com esses objetivos; o desenho dele deve estar vinculado a esses objetivos.

A Constituição Federal distribui poder entre os entes da Federação, e distribuir poder de tributar significa que ela atribui receitas, ainda que em abstrato para esses entes da Federação; mas ao mesmo tempo em que ela faz isso, ela protege algumas áreas, das quais não vai haver tributação. Essa proibição de tributar que vem do texto constitucional é chamada de imunidade tributária, então quando tem imunidade não pode haver tributação pelo ente, a imunidade é uma imposição constitucional inafastável.

As proteções tributárias previstas na constituição, dentre elas se trata de contribuições destinadas a seguridade social, ela estabelece que as entidades de assistencial social, saúde e de educação sem fins lucrativos também serão imunes ao pagamento dessas contribuições, ou seja, a imunidade tributária é limitação ao poder de tributar, este previsto na Constituição federal de 1988. Então se for uma entidade de educação, saúde ou de assistência social, nesses casos sem fins lucrativos, que por conta das suas atividades elas se enquadram, isso requer naturalmente uma certa burocracia, ele precisa obter uma certificação de que ela é uma entidade sem fins lucrativos pra se valer dessa imunidade, atendendo a várias exigências elencadas na Constituição, em lei infraconstitucional de natureza complementar.

A constituição federal garante às filantrópicas a imunidade tributária, justamente por haver um entendimento de que as entidades filantrópicas agem onde o Estado não consegue chegar e muito menos tem recursos e condições para fazer tão bem quanto elas fazem.

Dentro dessa perspectiva, o trabalho apresentou informações para responder qual a importância da concessão da imunidade tributária e seus valores em relação ao percentual de contrapartida oferecido pelas entidades filantrópicas:

Assim as entidades do segmento têm garantias as imunidades em função do atendimento gratuito e qualificado a milhões de brasileiros nas áreas de saúde, educação e assistência social.

As entidades filantrópicas não têm fins lucrativos, todo resultado de suas atividades é reinvestido na manutenção de sua própria missão. No geral são instituições bem estruturadas porque são bem administradas e gerem seus recursos de forma eficiente e assertiva, investindo os rendimentos na promoção de melhorias na prestação do serviço, cumprindo fielmente seu dever de filantropia.

Os serviços ofertados são de grande relevância para a sociedade, em especial para os municípios que são atendidos somente por entidades filantrópicas, os quais são dependentes destes para a manutenção da população. Na pesquisa realizada pelo FONIF, evidência o impacto da filantropia no país, que a cada R\$ 1,00 real investido pelo Estado no segmento filantrópico por meio das imunidades, a contrapartida real do setor é de R\$ 7,39 reais.

Em especial na área da saúde, esse retorno para cada R\$ 1,00 real recebido é de R\$ 8,26 reais maiores por parte do segmento. Sendo que o setor soma mais de 260 milhões de procedimentos e é responsável por 59% de todas as internações de alta complexidade do Sistema Único de saúde, sendo 906 municípios brasileiros atendidos exclusivamente por um hospital filantrópico.

Na área da educação a cada R\$ 1,00 real recebido, as instituições devolvem R\$ 4,67 reais, somando mais de 2,4 milhões de alunos, sendo 725 mil bolsistas, com uma educação de altíssima qualidade.

Para a assistência social são ofertados mais de 3,6 milhões de vagas de serviços essenciais de proteção básica, dentre eles atendimentos de média e alta complexidade, programas e projetos, assessoramento, defesa e garantia de direitos. Sendo a contrapartida de R\$ 12,02 reais maiores, que equivale a 47% das vagas da rede de socioassistencial privada do país.

Dentro do universo das contas da Previdência, a representatividade das imunidades filantrópicas é pequena, o impacto é de apenas 12 bilhões, portanto 3% de toda a arrecadação previdenciária, que é estimada em R\$ 375 bilhões.

Ao mostrar o relevante papel desempenhado pelas entidades filantrópicas no atendimento a sociedade, percebe-se que a imunidade nesse segmento é importantíssima, uma vez que aqueles que precisam desses atendimentos não podem pagar e por meio deles têm acesso a serviço de educação, assistência social e saúde de qualidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12^a. Ed. Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm
Acesso: em: 21 de novembro de 2019

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm Acesso: em: 21 de novembro de 2019

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm
Acesso: em: 21 de novembro de 2019

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 17 de setembro de 1969. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm Acesso: em: 21 de novembro de 2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br>. Acesso: em: 19 de julho de 2020

COELHO, Simone de Castro. **Terceiro Setor – Um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2. Ed. Senac, 2008.

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

FERNANDES, Rubens C. **Privado Porém Público: O terceiro Setor na América Latina**. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume – Dumaré, 1994.

FONIF. Posicionamento do Setor Filantrópico. Disponível em:
<http://fonif.org.br/noticias/posicionamento-do-setor-filantropico-a-respeito-da-reforma-da-previdencia-no-senado/> Acesso: em: 10 de outubro de 2019

FONIF. Especialistas e lideranças políticas defendem o interesse público e social da filantropia. Disponível em: <http://fonif.org.br/noticias/especialistas-e-liderancas-politicas-defendem-o-interesse-publico-e-social-da-filantropia/> Acesso: em: 10 de outubro de 2019

HABLE, José. **Curso de processo administrativo** Fiscal: teoria e prática, com ênfase nas decisões do tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

_____. **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**: os requisitos infraconstitucionais para o seu reconhecimento nas Instituições de Educação e de Assistência Social. In: José Eduardo Sabo Paes; Juliana Aparecida Magalhães. (Org.) **Terceiro Setor e Tributação** 8.1. ed. São Paulo: Elevação, v. 8, 2016.

_____. **Instituições de educação e de Assistência Social – Imunidade Tributária.** Disponível em: <http://www.josehable.adv.br/site/images/livros/6edicao.pdf> Acesso: em: 27 de setembro de 2020.

_____. **Instituições de Educação e de Assistência Social - Imunidade Tributária - aspectos relevantes e polêmicos.** In: José Eduardo Sabo Paes; Juliana Aparecida Magalhães. (Org.). **Terceiro Setor e Tributação 6.** 1ed. Brasília: Forense, v. 6, 2014.

HACE, Érico. **Direito Tributário brasileiro.** 1ª Edição. Editora Intersaberes. 2015.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias.** São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias. Nova Série; nº 4).

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social. Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** 9. Ed. Ver. E atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PEREIRA, Rodrigo Mendes. **Terceiro setor e religião: caridade, ética e direito na construção da cidadania.** Curitiba: Juruá, 211.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Vander Brusso da. **Direito Tributário.** 1. Ed. Editora Rideel, 2015.

CHAVEIRO, Paula. **Levantamento Setorial Promovido Pela Rede Filantropia Visa Traçar O Perfil Dos Players Sociais No Brasil.** Disponível em: <https://www.filantropia.org/informacao/censo-filantropia>. Acesso em: 22/09/2020.