



Revista Jurídica



EDIÇÃO I 2022

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO TERCEIRO SETOR

TAX IMMUNITIES IN THE THIRD SECTOR

Juscelino Humberto R.L.S.Leite

Graduado pela Universidade Anhanguer. Contador graduado e Pós-graduado em Direito Empresarial pela Universidade Cidade de São Paulo-UNICID, Pós-graduado em Direito Civil e Processual Civil pela Faculdade Legale. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP – Subseção Tatuapé. Advogado

<https://lattes.cnpq.br/8427585175380434>

Edna Dias da Silva

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Anhanguera de São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade São Francisco. Aluna especial da Faculdade de Direito -FADUSP. Especialista em Finanças e Controladoria pela Faculdade Legale. Especialista em Lei Geral de Proteção de Dados pela Faculdade Legale. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Paulista de Educação Continuada em 2008. Secretária da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP – Subseção Tatuapé. Advogada.

<https://lattes.cnpq.br/8427585175380434>

Luciano de Almeida Pereira

Pós-doutor em Direito Financeiro e Tributário pela UERJ. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor de graduação em diversas universidades. Professor de especialização no IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP – Subseção Tatuapé. Advogado.

<http://lattes.cnpq.br/7941064680556254>

Resumo: As organizações do terceiro setor que militam nas atividades de assistência social e educação gozam de benefícios fiscais tributários, onde o governo em conformidade com a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, deixam de cobrar impostos de suas rendas e de seus patrimônios. Isso porque o art. 150, VI, ‘c’ confere imunidade tributária a essas organizações não governamentais, o que contribui para um melhor resultado

contábil/financeiro, melhorando significativamente o superávit de suas operações. Cabe esclarecer que, enquanto uma empresa é criada para fazer negócios e ter lucros, a organização da sociedade civil-OSC (popularmente conhecida como ONG), é criada para atender as demandas da sociedade civil, de modo que pode e deve ter superávit para garantir a sustentabilidade e reinvestimento em seus projetos sociais. Significa que o resultado da diferença entre as receitas e as despesas, deve ser positivo, como se fosse lucro, porém tem o nome de SUPERÁVIT. Nesse sentido, a imunidade constitucional tem como escopo proteger o patrimônio e a renda dessas entidades não governamentais.

Palavras-chave: Imunidade Tributária; Terceiro Setor; ONG; Organizações Não Governamentais; Sociedade Civil.

Abstract: The third sector organizations that are active in social assistance and education enjoy tax benefits, where the government in accordance with the Federal Constitution of October 5, 1988, no longer levies taxes on their income and assets. This is because art. 150, VI, 'c' grants tax immunity to these non-governmental organizations, which contributes to a better accounting/financial result, significantly improving the surplus from their operations. It is worth clarifying that, while a company is created to do business and make profits, the civil society organization-OSC (popularly known as NGO), is created to meet the demands of civil society, so that it can and should have surplus to ensure sustainability and reinvestment in its social projects. It means that the result of the difference between income and expenses must be positive, as if it were a profit, but it is called a surplus. In this sense, the constitutional immunity aims to protect the assets and income of these non-governmental entities.

Keywords: Tributary Immunity; Third Sector; NGO; Non-Governmental Organizations; Civil Society.

I - INTRODUÇÃO

O terceiro setor, mais conhecido como ONG (Organização Não Governamental), atualmente denominado como OSC (Organização da Sociedade Civil), é formado por Entidades Sem Fins Lucrativos, voltadas para prestação de serviços à sociedade civil como um todo, nas mais diversas áreas da necessidade humana.

É de se ressaltar que, a delimitação do que é considerado terceiro setor, partiu da premissa da não confusão entre os outros setores, quais sejam:

a) Primeiro setor é o Governo, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

b) Segundo setor são as empresas privadas que atuam no mercado compreendido pelo comércio, indústria e serviços.

c) Já o Terceiro setor é formado por organizações não governamentais, que tenham a intenção de beneficiar a coletividade, formadas por organizações sem fins lucrativos, popularmente conhecidas como ONG's, atualmente denominadas como OSC, que tem objetivo primordial de gerar serviços de caráter público, de forma privada, tais como serviços sociais, educacionais, filantrópicos, culturais, recreativos e artísticos, dentre outros.

As entidades mais beneficiadas com a imunidade constitucional são aquelas que se dedicam à prestação de Assistência Social e Educação.

Essas entidades são formadas pela associação de pessoas físicas, que se unem com o mesmo objetivo e se formalizam através de um Estatuto Social, formando uma diretoria executiva composta por número de 09 pessoas em média, as quais dedicam parte de seu tempo para administrar a entidade em projetos sociais visando atender de maneira profissional pessoas da sociedade que estejam em situação de vulnerabilidade, sem qualquer distinção de cor, raça, sexo, religião ou partido político.

Embora essas entidades sejam sem fins lucrativos, tem relacionamento direto com as questões tributárias, pois elas são consumidoras, locadoras, contratam com terceiros, contratam funcionários, prestadores de serviços, compram produtos e algumas até praticam atos de comércio, indústria ou prestação de serviços, podendo em alguns casos cobrar valores de mercado, visando auxiliar econômica e financeiramente a sustentabilidade de seus projetos sociais, os quais na maioria dos casos não tem aporte governamental.

Nesses casos as OSC's funcionam como se empresas fossem, com toda estrutura de uma empresa que visa lucros, porém, com o diferencial de que não visam distribuir lucros para sua diretoria ou sócios.

Vale aqui lembrar, que o fato de não ter fins lucrativos, não significa que não podem ter lucro.

Muito pelo contrário, é necessário que a OSC tenha "lucros" para que possa garantir a sustentabilidade e garantir sua permanência na sociedade civil, reinvestindo o superávit do resultado contábil de suas atividades.

II – CONCEITO: DEFINIÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Imunidade tributária é um benefício fiscal conferido por força do art. 150, VI, "c" Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988, no qual assegura imunidade tributária às Entidades do Terceiro Setor que se dedicam a projetos de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Cada ente federativo tem a prerrogativa de criar leis estipulando os requisitos para que possam reconhecer o direito constitucional da imunidade tributária.

No Brasil, conforme o art. 2º do Código Tributário Nacional, o Sistema tributário está previsto na Emenda Constitucional no. 18 de 1º de dezembro de 1965, devendo ser diplomado por leis complementares em resoluções do senado Federal e nos limites das respectivas competências, de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, nas Constituições e nas leis federais, estaduais e municipais.

Nos termos do Art. 3º do Código Tributário Nacional, 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.

O Art. 4º define que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes sua denominação e demais características formais adotadas pela lei, ou a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O Art. 5º do Código Tributário Nacional define e especifica que tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Assim, para que essas organizações possam usufruir da imunidade tributária, terão que cumprir os requisitos determinados por essas leis tributárias, entre as quais, o dever de manter escrituração contábil formal, dentro dos Princípios e Normas Federais de Contabilidade, especialmente voltadas para o Terceiro Setor, com muitas peculiaridades a serem seguidas.

Embora sendo um direito, muitas entidades do terceiro setor, não estão usufruindo dessa imunidade (TAMARTHI, 2019) por falta de conhecimento ou por não se adequarem aos requisitos de determinada lei.

Na maioria das vezes, isso acontece porque não sabem como fazê-lo, ou seja, por não saberem como funciona a imunidade tributária para o terceiro setor.

Diferentemente da isenção tributária, a imunidade não possui tempo determinado, dado pelos entes federados às entidades do terceiro setor.

A imunidade tributária é um direito previsto na Constituição e não tem prazo de validade.

Vale lembrar que, assim como a maior parte das empresas, as entidades do terceiro setor também fazem pagamento de impostos indevidos por não buscarem os direitos que lhes são concedidos constitucionalmente no que diz respeito à imunidade tributária.

Porém, nesse caso, o rombo é ainda maior devido essas entidades estarem imunes ao pagamento de qualquer tipo de imposto sobre a renda, serviços e patrimônios.

É possível observar, a quantidade de dinheiro que uma entidade pode estar deixando de usar para auxiliar com sua atividade-fim e, infelizmente vai para os cofres públicos.

As imunidades tributárias previstas na Constituição Federal/1988, determinam que o Poder Público fica impedido de tributar pessoas jurídicas com atividades sem fins lucrativos, voltadas para determinadas atividades.

As imunidades tributárias também estão previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual foi recepcionada pela CF/88 na qualidade de Lei Complementar, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Nesse sentido, o a Art. 9º, IV, “c” do Código Tributário Nacional prevê a proibição tributária impondo limite à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir ou cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das entidades do terceiro setor, notadamente das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

O Art. 14, I, II, III, parágrafos 1º, 2º, do Código Tributário Nacional, estabelece os requisitos previstos na alínea “c” do inciso IV, do artigo 9º desse mesmo diploma legal, a serem cumpridos pelas entidades sem fins lucrativos voltadas à Educação e Assistência Social, sob pena de vedação ao direito de usufruir da imunidade tributária, quais sejam: I) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001); 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.

O Parágrafo § 1º, III, do art. 14 ou o § 1º do artigo 9º estabelecem que a falta de cumprimento dos requisitos previstos nesse artigo autoriza a autoridade competente a suspender a aplicação do benefício da imunidade.

Da mesma forma o § 2º, III, do art. 14 do CTN, prevê que os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º, são exclusivamente, os diretamente relacionados com os

objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, conforme previsão estatutária e respectivos atos constitutivos.

Desta forma, “as imunidades são classificadas como competência negativa ou limitação ao poder de tributar consubstanciada pelo constituinte originário aos entes federados, blindando essas organizações de serem tributadas, o que certamente não poderia ser diferente, isto é, essas organizações atuam ao lado do Poder Público prestando serviços públicos, em caráter privado, auxiliando os governos Federais, Estaduais, Distrital e Municipais, no fornecimento de serviços públicos à sociedade civil com menor poder aquisitivo em situação de vulnerabilidade” (SABO PES, 2015, pág. 168).

A imunidade tributária nesse sentido, não significa renúncia fiscal, mas justiça social, já que essas entidades contribuem diretamente auxiliando a sociedade civil brasileira.

Para que uma entidade possa se beneficiar das imunidades tributárias conferidas pela Constituição Federal/1988 é necessário requerer junto aos respectivos entes tributantes, seguindo os requisitos estabelecidos por cada ente federativo, mediante petição direta ao órgão, o qual mediante confirmação dos requisitos, deverá emitir um documento reconhecendo determinada imunidade a que tenha direito a entidade requerente.

Muitas vezes, o contribuinte pode vir a confundir imunidade com isenção, porém há que se esclarecer que são institutos diferentes um do outro.

Desta forma, a Imunidade é instituto previsto na Constituição Federal/1988, enquanto a isenção tributária é proveniente de Lei instituída por cada ente federativo, visando regulamentar os requisitos para obtenção do direito constitucional.

Cabe ressaltar que, apesar de ter o direito à imunidade constitucional, muitas OSC's não preenchem os requisitos básicos previstos em lei e assim haverá impedimento para obtenção desse benefício até que faça o saneamento das inconformidades e se torne apta.

Após o saneamento a OSC deverá fazer novo requerimento, de modo que passará por nova análise fiscal, e assim, provando que preenche os requisitos legais lhe será concedido oficialmente o benefício fiscal da imunidade.

O Estado ao criar instrumentos como imunidades e isenções tributárias, contribui para a sociedade, viabilizando as operações das OSC's, minimizando economicamente uma das dificuldades das práticas emancipatórias que podem causar entraves ao seu desenvolvimento.

Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social estão continuamente envolvidas nesta prática emancipatória, a exemplo do que diz José Eduardo Sabo Paes, 2015, no que diz respeito a tais institutos e a imunidade como proteção constitucional para articulação destes na prática emancipatória.

As imunidades tributárias são normas de proteção de outros direitos fundamentais e constituem, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos, como delineado na Carta dos Direitos Humanos: “O Direito Internacional dos Direitos Humanos estabelece as obrigações dos governos de agir de determinada maneira ou de se abster de certos atos, a fim de promover e proteger os direitos humanos e as liberdades fundamentais de indivíduos ou de grupos” (ONU, 2018, n.p.).

Principalmente quando se fala de instituição sem fins lucrativos, que protege grupos sociais caracterizados como minoria e goza da imunidade prevista na Constituição Federal/1988, estamos diante da afirmação de um direito como elemento propulsor de garantia de outros direitos (SABO PAES, 2015).

O Poder Judiciário é uma importante instituição que sempre busca defender as imunidades tributárias garantidas pela carta magna, impondo as limitações contra o poder tributante.

Esses princípios constitucionais acolhem o instituto da imunidade tributária, garantida à Organização da Sociedade Civil-OSC, lembrando que tais princípios são a base para todo o ordenamento jurídico, como se fosse alicerce de um edifício.

Portanto, os princípios constitucionais delimitam como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o olhar hermenêutico do judiciário, zelador que é do texto

constitucional que proíbe ao legislador o exercício da sua competência sobre certos fatos, pessoas ou grupos (SABO PAES, 2015).

Pode ser verificado o poder emancipatório da imunidade tributária, configurada como sendo um instrumento de liberdade econômica para um setor da sociedade, o terceiro setor, que se preocupa em efetivar direitos que não eram possíveis com a atuação do Estado de forma direta.

Dessa maneira, foi possível conectar a imunidade como um direito cuja natureza se perfaz em um elemento social, possuidor de uma finalidade, propiciando limite à relação humana tanto entre si, quanto com o seu meio.

Assim, a imunidade tributária no terceiro setor surge a partir de uma maior integração e é necessário considerar novas estruturas que respondam a determinadas demandas e que correspondam ao mesmo nível, seja em que sociedade for.

Por fim, denota-se que a Imunidade tributária provém da Constituição Federal de 1988, o que não se confunde com isenção que decorre da Lei, além do que, a Imunidade tributária é decorrente da Carta Magna e tem por escopo limitar o poder estatal de tributar determinadas atividades, na qual é estabelecido suas hipóteses de incidências.

III – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal e no Art. 9º, IV, c do Código Tributário Nacional, dizem respeito exclusivamente aos impostos, em se tratando de organizações não governamentais, especialmente para as que se dedicam à educação e assistência social.

A imunidade tributária representa o oposto da competência, ou seja, enquanto a Constituição Federal de 1988 autorizou aos entes federativos a cobrança de tributos sobre determinadas situações e pessoas, por outro lado proibiu expressamente a cobrança de tributos

sobre determinadas pessoas e fatos. Essa proibição constitucional de instituir tributos dá-se o nome de **imunidade tributária**¹.

Hugo de Brito Machado, 2003, pág. 192. define a imunidade como “um obstáculo decorrente de regra da constituição à incidência de regra jurídica de tributação “, observando que “o que é imune não pode ser tributado”.

A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune”².

REFERÊNCIAS

- PAES, José Eduardo Sabo. *Terceiro Setor e Tributação*. V.7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Disponível em: <https://unric.org/pt/o-que-sao-os-direitos-humanos/> Acesso em: 21.11.2022_16:57
- KIFOUR, Anis Jr. *Curso de direito tributário*. 1. Ed. Saraiva. São Paulo, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 41ª ed. Ed. Malheiros. São Paulo, 2020.

¹ KIFOUR, Anis Kifuri Jr. Curso de direito tributário. 1. Ed. São Paulo. Saraiva. Ed. P.102/103

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 13. Ed. São Paulo. Malheiros Ed. P.192-Apud