

ISSN 1127-8579

Publicato dal 29/04/2010

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/29435-patologias-do-sistema-imunizat-rio-do-furac-o-katrina-insufici-ncia-material-do-art-14-do-ctn>

Autore: Carlos Eduardo Corrêa Crespi

Patologias do sistema imunizatório: do furacão katrina à insuficiência material do art. 14 do ctn

Carlos Eduardo Corrêa Crespi

PATOLOGIAS DO SISTEMA IMUNIZATÓRIO: DO FURACÃO KATRINA À INSUFICIÊNCIA MATERIAL DO ART. 14 DO CTN

Sumário: 1. Introdução; 2. Patologias do sistema de exonerações tributárias norte-americano; 3. Patologias do sistema de exonerações tributárias brasileiro; 3.1. Alcance da expressão “assistência social” no direito constitucional brasileiro; 3.2. As exonerações constitucionais brasileiras; 3.3. Imunidades como um *gasto governamental indireto*; 3.4. Os critérios legais para usufruto das imunidades do sistema jurídico brasileiro; 3.5. Insuficiência material do art. 14 do CTN; 4. Conclusões; 5. Bibliografia.

1 – INTRODUÇÃO

Em agosto de 2005, as costas sul e sudoeste dos Estados Unidos foram devastadas por uma tempestade tropical que chegou a alcançar o mais alto grau na escala de Saffir-Simpson. Estima-se que o Katrina, como ficou conhecido o furacão, tenha causado prejuízos econômicos na ordem de US\$81 bilhões e matado mais de 1.800 pessoas.¹ Aquelas que sobreviveram tiveram que conviver com a falta de moradia, abastecimento, saneamento básico e, principalmente, recursos públicos que financiassem imprescindíveis ações no campo da *assistência social*.² O desastre, que vem se repetindo de forma sistemática em diversos países, chamou a atenção dos norte-americanos para duas estatísticas preocupantes. A primeira diz que, apesar de as doações para entidades sem fins lucrativos terem atingido a marca recorde de US\$248 bilhões em 2004, as organizações diretamente relacionadas com ajudas humanitárias experimentaram uma diminuição em seus donativos na ordem de 1,1%, o

¹ *Hurricane Katrina*. Disponível em <<http://www.hhs.gov/disasters/emergency/naturaldisasters/hurricanes/katrina/index.htm>>, acessado em 13.4.2010.

² *Resources Scarce, Homelessness Persists in New Orleans*. Shaila Dewan. The New York Times. Disponível em <<http://www.nytimes.com/2008/05/28/us/28tent.html>>, acessado em 13.4.2010.

que significou o terceiro ano consecutivo de quedas para o setor.³ A segunda, revelou que o número de entidades sem fins lucrativos *efetivamente* dedicadas a obras de caridade (*not-for-profit charitable organizations*) vem sofrendo também uma sensível diminuição.⁴ Diante desse cenário, passou-se a questionar se o conjunto de exonerações fiscais direcionadas a determinadas organizações da sociedade civil sem fins lucrativos seria, de fato, justificável. Em outros termos, estariam os contribuintes dispostos a subsidiar certas entidades pelo simples motivo de não terem elas finalidade lucrativa?

Tais perguntas haviam motivado uma série de audiências públicas conduzidas pelo congressista republicano William M. Thomas⁵ para discutir regras que versam sobre exonerações tributárias, sua administração e respectivos efeitos econômicos. As discussões, realizadas apenas quatro meses antes do furacão Katrina, acabaram por se concentrar nos critérios para outorga de exonerações a entidades presumivelmente dedicadas a obras de caridade e as distorções que deles se podem observar.⁶

O debate nos interessa de perto. De fato, além de os brasileiros experimentarem os efeitos resultantes de inúmeros desastres naturais, convivemos com 19% da população abaixo da linha de pobreza.⁷ Tal como o norte-americano, o sistema jurídico brasileiro estrutura-se de forma a também exonerar determinadas entidades privadas do pagamento de tributos, mormente as que se dedicariam à “assistência social”. Entretanto, defeitos na regulamentação ou a insuficiência de critérios estabelecidos pela legislação fiscal brasileira são circunstâncias capazes de conduzir a patologias semelhantes às padecidas pelo sistema tributário de nossos vizinhos continentais.

Este breve artigo visa, então, identificar os principais motivos que levaram especialistas norte-americanos a discutir a validade dos critérios para a concessão de exonerações fiscais a entidades intituladas de caridade. Num momento seguinte, pretende confrontar tais conclusões com a realidade jurídica brasileira, em especial com

³ *Charitable Giving Rises 5 Percent To Nearly \$250 Billion In 2004*. AAFRC Foundation Press Releases. Giving USA (2005). Disponível em <<http://www.pgdc.com/pgdc/news-story/2005/06/13/charitable-giving-rises-5-percent-nearly-250-billion-2004>>, acessado em 13.4.2010.

⁴ *What is Charity?* Stephanie Strom. The New York Times. Disponível em <http://www.nytimes.com/2005/11/14/giving/14strom.html?_r=1&scp=3&sq=non-profits%20charity&st=cse&oref=slogin>, acessado em 13.4.2010.

⁵ *Overview of the Tax-Exempt Sector. Committee on Ways and Means*. U.S. House of Representatives, Washington DC. Disponível em <<http://waysandmeans.house.gov/hearings.asp?formmode=view&id=3039>>, acessado em 15.6.2008.

⁶ Estamos nos referindo, especificamente, à Seção 501, da Parte I, do Subcapítulo F, do Capítulo I, do Subtítulo A, do Título 26, do *Internal Revenue Code*.

⁷ *Miséria, Desigualdade e Política de Renda: O Real do Lula*. Conforme notícia veiculada pela Agência Brasil que se reporta a estudo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Disponível em <<http://www.bancarios.com.br/news.php?news=3827>>, acessado em 13.4.2010.

o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), suposta fonte de requisitos materiais para o gozo de imunidades tributárias.

Antes, porém, é preciso esclarecer que o estudo estará circunscrito à discussão das imunidades outorgadas às pessoas jurídicas destinadas à produção de bens no campo da assistência social, cujos pressupostos para respectiva fruição deverão ser veiculados por *lei* segundo o próprio texto da Constituição brasileira (artigos 150 e 195). Não alcançará, por conseguinte, as demais imunidades constitucionais, ou mesmo as exonerações infraconstitucionais (isenções, reduções de base de cálculo, deduções, etc.), muito embora seja possível tirar proveito desta sintética pesquisa para também questionar-lhes. Ademais, os esforços empreendidos neste estudo não atingirão a notória discussão que envolve o tipo de veículo normativo a que se referem os arts. 150 e 195 da Constituição Federal quando delegam à *lei* (complementar ou ordinária?) a competência para fixar os requisitos necessários ao gozo das exonerações constitucionais. Como o STF⁸ e a doutrina⁹ sinalizaram no sentido de que o CTN, por ser materialmente lei complementar, é o meio apto a contemplar tais requisitos, tal premissa será adotada como verdadeira. Por fim, escapa aos limites deste breve estudo formular propostas concretas para solução dos problemas apontados. Nossa intenção é mais modesta. O que importa, nesta ocasião, é, tão-somente, analisar o conteúdo do art. 14 do CTN a partir da experiência norte-americana e problematizar sua construção.

2 – PATOLOGIAS DO SISTEMA DE EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS NORTE-AMERICANO

⁸ O Ministro Marco Aurélio, ao conceder a liminar na ADIN 2.028-5 MC / DF (Relator Min. Moreira Alves, julgada em 11.11.1999), assentou que: “À toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se – ao menos é a conclusão neste primeiro exame – sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

⁹ José Souto Maior Borges leciona que: “Essa cláusula é idêntica à imunidade do art. 150, VI, ‘c’, relativamente às instituições de assistência social sem fins lucrativos. Onde está a mesma razão, está o mesmo dispositivo – ensina a sabedoria jurídica imemorial. A imunidade do art. 150, VI, ‘c’, é clausulada por igual. E como se trata de uma limitação constitucional do poder de tributar, tem-se que a cláusula final postula a integração da Constituição Federal mediante lei complementar. Hoje essa função é preenchida pelo CTN, art. 14. A lei ordinária é incompetente para dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar – sob reserva de lei complementar (CF, art. 146, II). As contribuições e, pois, a contribuição do INSS, têm, na Constituição Federal de 1988, natureza tributária. Conseqüentemente deve ser aplicada extensivamente ao art. 195, § 7º, da Constituição Federal a discriminação dos requisitos para o desfrute da imunidade constante do CTN, art. 14, I a III. Razoabilíssima essa proposta exegética.” (Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. Rio de Janeiro: Malheiros. p. 374).

William M. Thomas inaugurou a série de audiências públicas referida no início deste artigo, apontando que o setor tributariamente exonerado da economia cresceu significativamente desde sua criação, há mais de 100 anos. O crescimento, que por si não conduziria a uma situação ruim segundo o congressista, chama a atenção, no entanto, quando se constata que o total das receitas declaradas pelas entidades exoneradas subiu de US\$3 bilhões em 1975, para US\$1,2 trilhões em 2001, passando a representar 12,2% do produto interno bruto do país naquele ano.

Thomas ressaltou, ainda, que a necessidade de profundos debates sobre o tema urge diante da constatação de que muitos bens produzidos e serviços prestados por entidades exoneradas são similares, quando não idênticos, aos produtos produzidos e serviços prestados por entidades com fins lucrativos e, portanto, sujeitas à tributação, o que levanta dúvidas quanto à validade das razões pelas quais determinadas pessoas mereçam exonerações fiscais.¹⁰

A despeito de o Regulamento do Imposto de Renda norte-americano (*Internal Revenue Code*) prever uma série de entidades que se encontram tributariamente exoneradas, é justamente sob a Seção 501(c)(3)¹¹ que se abrigam a maior parte delas. Em linhas gerais, as razões que levaram o legislador norte-americano a dispensar estas últimas do pagamento de impostos desaguam numa única circunstância, que é o interesse na produção de “bens públicos”, ou “benefícios públicos” (*public benefit*) como preferiu chamar Frances R. Hill, Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Miami, chamado a dar seu parecer nessa série de audiências.

Segundo Hill, entretanto, um primeiro problema estaria em saber o que significa propriamente “benefício público” e o que, por exemplo, pode ser considerada uma

¹⁰ Nas palavras de Thomas, “*Many charitable organizations provide critical social services to those in need. These organizations benefit greatly from their legal status because they do not pay taxes and because donors can deduct contributions they make to charitable organizations. However, many goods and services provided by tax-exempt organizations are similar, if not identical, to goods and services provided by tax-paying entities. This raises a fairly fundamental question of what makes these organizations unique and, hence, deserving of a tax-exempt status. It is also worth comparing Congressional interest in tax-exempt organizations to its interest of traditional for-profit corporations. When reports of abuse in the corporate world emerged, there was a swift and comprehensive response. Tax-exempt organizations should not be immune from similar scrutiny.*”

¹¹ “Sec. 501(c) – (...) (3) Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office.”

classe carente (*charitable class*). Ilustrou a questão com o fato de que os sobreviventes do atentado às Torres Gêmeas em Nova York, apesar de todo o sofrimento, não seriam pessoas carentes por não serem pobres. A seu ver, portanto, o que pode ser considerado “pessoa carente” ou “entidade de caridade” não constitui uma tarefa simples e, por isso, demanda profunda reflexão.

A questão se torna ainda mais problemática quando se observa, como fez o congressista Thomas, que a legislação do imposto de renda norte-americano, especialmente em 1969, deixou de exigir que hospitais fornecessem serviços gratuitos aos pobres para que fossem considerados entidades de caridade e, por isso, aptas à exoneração tributária.¹² A seqüência de demandas que resultou numa interpretação elástica do conceito de caridade partiu do princípio de que serviços médicos, ainda que fornecidos mediante contraprestação pecuniária, constitui um “bem público” pelo simples fato de que toda pessoa, pobre ou não, necessita deles. Assim, se o conceito de “benefício público” não possui qualquer relação com a filantropia, abre-se espaço para a necessidade de se exonerar todo o setor de saúde.

Por outro lado, o simples fato de condicionar a concessão de exonerações tributárias à ausência de fins lucrativos – que, para os efeitos da Seção 501(c)(3) do *internal Revenue Code* significa não distribuir parcela do patrimônio da pessoa jurídica a qualquer quotista ou indivíduo – não devolve ao termo “caridade” a acepção clássica que possuía. Como salientou John D. Colombo, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Illinois, apesar de os hospitais privados sem fins lucrativos terem acolhido pessoas pobres durante a Segunda Guerra Mundial, hoje eles são grandes empresas, que cobram pelos serviços prestados, tal como fazem os hospitais com fins lucrativos (*for-profit*). Nem por isso, entretanto, deixam de ser exonerados. Daí porque haveria uma desconexão entre o tradicional conceito de caridade e a maneira como ela é vista atualmente pela legislação americana. O mesmo se diz em relação às universidades. Como bem pontuou o professor Hill, tais pessoas são exemplos de entidades que competem com entidades com fins lucrativos.¹³ Não se exige, segundo o

¹² “The idea of benefit to a defined population sounds really good, but if you begin to apply it, you find out that IRS walked away from that in the 1950s and specially in 1969 with hospitals in terms of saying that charitable services doesn’t have to necessarily define the charity, or service to the poor.”.

¹³ Hill ilustra tal afirmação com a seguinte constatação: “Many universities have entered into research partnerships with for-profit firms that look very much alike business enterprises, and they also compete with professional sports for advertisers’ and sports fans’ dollars. Museums have expanded their gift shops, selling many items not related or only tangentially related to their tax-exempt mission that are readily available from for-profit firms.”.

acadêmico, que elas forneçam bolsas de estudos com base na condição econômica dos respectivos beneficiários.

Disso chega-se ao ponto fundamental do debate: a legislação norte-americana, diante da pressão exercida por fortes setores da economia, acabou por criar regras de tal maneira porosas, que permitem inúmeras entidades serem produtoras de *bens públicos* – e, nesse passo, aptas à obter a exoneração tributária – sem, contudo, prestarem qualquer serviço de fato filantrópico.¹⁴

3 – PATOLOGIAS DO SISTEMA DE EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS BRASILEIRO

3.1. Alcance da expressão “assistência social” no Direito constitucional brasileiro

A Constituição Federal brasileira de 1988 tratou da assistência social como um valor do Estado e relacionou expressamente seus objetivos. Ao interpretá-los, o STF acabou por conferir-lhes amplitude maior do que uma análise literal do art. 203¹⁵ daria. O Ministro Moreira Alves, por ocasião do julgamento das ADIN 2.028-5 e 2.036-6 DF, assim decidiu:

“Do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a Seção relativa à Assistência Social não é exauriente do que se deve entender como Assistência Social,

¹⁴ John D. Colombo resumizou o problema afirmando que: *“I think the major problem is the lack of a core rationale for tax-exemption for charitable entities and the detail about how that tax exemption is conferred. I think that is very important because this is a significant and growing sector of our economy. There is more and more money going into charitable organizations and more and more money coming out of charitable organizations. That trend has accelerated over the past years and I think it is just going to accelerate further. So, we need to spend some more time thinking about na area that is growing very rapidly and for which we don’t have very good ideas about what the underlying rules are.”*. O professor Hill, por sua vez, aponta que: *“I think the core problem in this area is that one of its very strenghts, that the exempt sector is so dynamic and so malleable and so easy to enter is enviting abuse of the sector on all fronts and the IRS is incapable now at current funding levels, current expertise levels, and current state of the law of stopping any of it. I simply want to express the hope that as Congress addresses it, we don’t make this sector rigid and unable to function. The very creativity of it on all fronts is meaning that it is far beyond hospitals, it is far beyond universities, that charities are being used and abused for activities that have nothing to do with the provision of a public benefit.”*.

¹⁵ “Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”.

pois, além de não se referir a carentes em geral, mas apenas a família, crianças, adolescentes, velhos e portadores de deficiência sem sequer exigir de todos estes que sejam carentes, preceitua, em seu artigo 203, que ela se fará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que será gratuita, o que só se compatibilizará com o disposto no parágrafo único do artigo 149 – que permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem contribuições cobradas de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social – se se entender que, para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 para disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue”¹⁶.

De fato, o cunho nitidamente social de nossa Constituição leva a inferir que a assistência social deve abranger todas as necessidades vitais do hipossuficiente, e dentre essas necessidades, explicou o Ministro Moreira Alves, “*encontram-se as relativas à saúde e também à educação, esta como meio para atender a objetivos visados pelo artigo 203, como amparo às crianças e adolescentes carentes e à promoção da integração no mercado de trabalho*”.

Em trabalho doutrinário,¹⁷ anotamos, em adição, que:

“a Suprema Corte, ao decidir pela imunidade das entidades fechadas de previdência privada que não contam com o financiamento por parte dos beneficiários, incluiu no conceito de assistência social, também, as prestações de natureza previdenciária (RE-ED 227.001/DF, Relator Min. Gilmar Mendes, julg. 18.9.2007), o que demonstra a viabilidade de uma interpretação conciliatória da Seguridade Social, de modo a integrar na expressão “assistência social” as prestações na área da saúde e da previdência. Afasta-se, com isso, a exegese separatista de que a Seguridade Social seria dividida em três partes estanques, sem intercomunicação ou integração. Protege-se a velhice (assistência social) com programas previdenciários e planos de saúde (previdência e saúde). Promove-se a integração da pessoa ao mercado de trabalho (assistência social) com programas profissionalizantes (educação).”.

¹⁶ Confirmando a abrangência do preceito constitucional dada pelo Ministro Moreira Alves, o parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 8.742/93 dispõe que: “*A assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e à universalização dos direitos sociais*”.

¹⁷ CRESPI, Carlos Eduardo Corrêa. *Imunidade das entidades beneficentes de assistência social aos tributos recepcionados pelo art. 240 da CF/88*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 16. nº 83. São Paulo: RT, 2008, p. 40.

Não bastará, contudo, que a entidade preste serviços em um desses setores para que se considere, verdadeiramente, *assistencial*. Como sinalizou o Ministro Moreira Alves, a Constituição Federal brasileira indica que a *assistência social* deverá ser gratuita. A respeito, tivemos a oportunidade de observar o seguinte:¹⁸

“Importa reconhecer que a gratuidade das prestações no âmbito da assistência social como característica fundamental das entidades privadas a que se refere o art. 203 da Constituição é tema que envolve polêmica de difícil resolução. Confira-se, a propósito, acórdão 292/2007, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União (processo 013.757/2004-1, Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça, sessão 7.3.2007). O Ministro Marco Aurélio, ao deferir a liminar pleiteada nas ADIN n°s 2.028-5 e 2.036-6 DF, apontou que ‘a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente.’. Aliomar Baleeiro, cujas lições inspiraram tal decisão, defendeu que ‘não perde o caráter de instituição de educação e assistência social a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros.’ (BALEEIRO. Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973. p. 109). Os excertos transcritos, colhidos por amostra, têm, em comum, o fato de admitirem, também, o exercício de atividades remuneradas por parte das entidades de assistência social sem que isso lhes retire o caráter beneficente. Avançando-se nesse sentido, possível seria atribuir-se a qualidade de beneficente à entidade que cobrasse de todos os seus usuários apenas os custos incorridos na prestação dos serviços, o que, num universo marcado pela existência de empresas com fins lucrativos fornecendo os mesmos serviços, como é o caso específico dos hospitais, viabilizaria o acesso dos mais pobres à saúde. (...). A leitura da regra veiculada pelo art. 203 da Constituição de 1988, no entanto, induz à conclusão de que praticar-se-á assistência social, tão-somente, quando inexistir contraprestação pelos serviços prestados.”.

¹⁸ CRESPI, Carlos Eduardo Corrêa. Op. cit. p. 32. nota 19.

Assim, sem descuidar da árdua controvérsia que o tema evoca, o texto constitucional qualificaria de *assistencial* as entidades que tiverem por finalidade a concretização de, pelo menos, um dos objetivos expressamente referidos no art. 203 da Constituição Federal ou, ainda, dos direitos à saúde, à educação e à previdência, desde que os promova *a quem necessitar desses serviços* (universalidade e generalidade) e *independentemente de contraprestação* (gratuidade).

3.2. As exonerações constitucionais brasileiras

O art. 150, VI, “c” da Constituição Federal brasileira determinou que a União, os Estados e o Distrito Federal, bem como os Municípios não poderão cobrar impostos das “instituições de educação e de assistência social”, se elas forem constituídas “sem fins lucrativos” e atenderem aos “requisitos da lei”.¹⁹ O art. 195, § 7º da Carta Magna, por sua vez, imuniza as “entidades de assistência social” que sejam “beneficentes” e que também atendam às “exigências estabelecidas em lei”.²⁰

É curioso que o constituinte tenha se referido a “instituições” de assistência social no art. 150 e a “entidades” de assistência social no art. 195, o que poderia induzir à falsa conclusão de que se tratam de pessoas distintas. Trata-se, sem dúvidas, de mero deslize legislativo, já que ambos os dispositivos estão a se referir à mesma pessoa. É igualmente digno de nota que, no primeiro caso, tenha exigido que as instituições de assistência social não tenham “fins lucrativos” e, no segundo, em substituição a tal requisito, que elas sejam “beneficentes”. Uma exegese literal desses dispositivos poderia, então, levar o intérprete a acreditar que as pessoas jurídicas produtoras de assistência social que não tivessem fins lucrativos, apesar de não serem beneficentes, fariam jus à imunidade de impostos. Essa conclusão ganharia força com a redação dada ao inciso I, do art. 204, da Constituição Federal. Neste caso, ao instituir diretrizes para as ações governamentais no campo da assistência social, o constituinte outorgou competência para coordenar e executar os respectivos programas às “entidades beneficentes e de assistência social”, sendo certo que o conectivo “e” poderia

¹⁹ “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:

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.”.

²⁰ “Art. 195. (...)§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”.

materializar uma conclusão no sentido de que “beneficente” e “assistência social” são qualidades distintas e que, portanto, podem, ou não, aparecer em conjunto.

3.3. Imunidades como um *gasto governamental indireto*

Ainda que seja possível extrair-se da Constituição Federal brasileira os elementos materiais básicos para qualificar-se uma entidade como sendo de “assistência social”, o próprio texto constitucional proporciona interpretações capazes de polemizar e desvirtuar o tema, como visto no tópico anterior. Quando essa polêmica é refletida no campo das imunidades tributárias, a questão passa a ter uma relevância adicional.

É que as exonerações tributárias – mesmo as do tipo *imunidade* – constituem atos volitivos dos legislador e, ainda que algumas encontrem explicação que transcende a mera concessão ocasional de benefícios para atingir o plano da lógica jurídica, do ponto de vista econômico-orçamentário representarão, sempre, uma quebra na expectativa natural de arrecadação. Nesse passo, se as exonerações puderem ser substituídas por programas de governo para os quais há previsão orçamentária, equivalerão a gastos governamentais *indiretos* naquele específico setor. Assim, quando um determinado governo elege a educação como uma necessidade pública, deverá arrecadar recursos e alocar-lhes de forma a viabilizar a concretização dessa política governamental. Ao exonerar as entidades que prestam tais serviços, de um lado obtém-se a concretização indireta de um dever do Estado, mas de outro abre-se mão das receitas necessárias à produção direta daqueles bens públicos avaliados como essenciais.

A proposta orçamentária do Governo federal brasileiro para a educação em 2003, por exemplo, foi de R\$7.8 bilhões. Como o Governo não atende, em sua plenitude, às necessidades educacionais do país, estimula entidades privadas a compensarem tal deficiência, outorgando-lhes exonerações tributárias. Naquele ano, o Governo federal brasileiro concedeu benefícios na ordem de R\$1.7 bilhões às entidades privadas de educação.²¹ Dessa forma, o custo que a educação representou no orçamento

²¹ Conforme *Estudos Tributários 12. Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária – Conceituação*. Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. Brasília. 2003. p. 5

do país transcendeu as despesas que lhe foram diretamente alocadas pela lei orçamentária para, também, englobar os *gastos tributários (tax expenditure)*.²²

Portanto, as exonerações tributárias, quando aplicadas na finalidade para as quais foram instituídas, constituem um gasto do Governo naquele específico setor, concretizando-se a correspondente política. Quando os sujeitos exonerados deixam de constituir o meio do qual se vale o Estado para a consecução de um fim público específico, as exonerações tributárias se tornam um desperdício de recursos públicos.

3.4. Os critérios legais para usufruto das imunidades do sistema jurídico brasileiro

Como adiantado nos itens que a este antecederam, a Constituição Federal brasileira protege as pessoas jurídicas *sem fins lucrativos* que produzam assistência social contra a tributação por impostos. Além disso, essas mesmas pessoas, desde que *beneficentes*, estarão dispensadas do recolhimento das contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Contudo, apesar de traçar o que possa ser considerado “assistência social”, deixou para o legislador infra-constituente a competência para relacionar os requisitos necessários para o usufruto dessa proteção. Em outras palavras, deu-se margem de liberdade para definir o que vem a ser considerado entidade de assistência social para fins de proteção contra a tributação. Segundo entendimento manifestado pela Suprema Corte brasileira (RE 428.815-0, julgado em 7.6.2005, Relator Ministro Sepúlveda Pertence), essa lei infra-constitucional, da espécie *complementar* por se referir a uma limitação do poder tributário (art. 146, II, da Constituição), teria, de fato, competência para “*demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar – o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados*”.

A referida “lei complementar” seria, segundo a mesma decisão judicial e o vulgo jurisprudencial e doutrinário, o art. 14 do CTN, que possui a seguinte redação:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9^o²³ é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

²² O parágrafo 6º, do art. 165 da Constituição Federal brasileira determina, nesse sentido, que: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”. Nem toda exoneração, entretanto, corresponde a um *gasto tributário*. Apesar da regra jurídica ser a mesma para todas as hipóteses previstas no art. 150 da Constituição Federal, apenas a imunidade relativa às entidades de assistência social e de educação pode ser considerada um *gasto tributário*, posto que tais entidades substituem o Estado na produção de bens públicos essenciais.

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.

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

§ 2º 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, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”.

É de se observar, no entanto, que o referido dispositivo não vincula o objeto material da vedação constitucional do poder de tributar, vale dizer, as condições que definem uma pessoa jurídica de direito privado como sendo de *assistência social*, a requisitos como o *auxílio aos pobres*. Segundo o preceptivo, bastaria que a entidade não distribuísse parcela de seu patrimônio ou de suas rendas; investisse os recursos que obtivesse em sua própria manutenção; e mantivesse suas receitas e despesas devidamente escrituradas, para que fizessem jus à imunidade de impostos.

3.5. Insuficiência material do art. 14 do CTN

A par das discussões travadas no Congresso dos Estados Unidos sobre a exoneração das entidades sem fins lucrativos, é possível verificar que o art. 14 do CTN não revelaria, por si, elementos suficientes para solução dos problemas lá apontados. Pelo contrário, os requisitos para fruição das imunidades que veicula seriam capazes de elasticizar o que se pode entender por *benefício público* para, num passo não tão largo, admitir a desvirtuação da *mens legis* constitucional, com graves conseqüências econômicas e sociais.

Se determinadas entidades privadas fazem jus à imunidade de impostos e contribuições sociais por produzirem bens públicos essenciais em substituição ao

²³ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar imposto sobre:

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;

Estado, radicando efetivamente uma igualdade substancial de acesso entre as pessoas através da *assistência social*, ao deixar de contemplar requisitos tais como a generalidade, universalidade e gratuidade dessas prestações àqueles que comprovarem sua condição de pobreza, o art. 14 do CTN permite a utilização abusiva das exonerações constitucionais, tal como ocorre no sistema tributário norte-americano. Ricardo Lobo Torres, em referencial monografia sobre o tema,²⁴ ilustra as conseqüências dessa falta de regulamentação explícita:

“(...) entidades previdenciárias e assistenciais organizadas para a proteção dos direitos sociais dos funcionários de empresas estatais e multinacionais passaram a ser protegidas pelo Estado, quando a este só cabe das assistência gratuita aos pobres e desassistidos. Colégios e universidades que atendem exclusivamente à classe média, que não abrem vagas para os pobres, também foram considerados imunes. A conseqüência disso tudo foi a proliferação de entidades (escolas e faculdades transformaram-se do dia para a noite em instituições sem fins lucrativos) e o seu enriquecimento, (...).”

4 – CONCLUSÕES

As exonerações concedidas a entidades privadas de assistência social têm uma finalidade específica, que é ampliar e otimizar, quando não suprir a atuação do Estado na assistência aos menos favorecidos. O interesse público que legitima sua exoneração fiscal é, justa e simplesmente, esse: proporcionar condições de acesso às pessoas carentes. A exemplo da legislação norte-americana, o direito positivo brasileiro, ao estabelecer requisitos que não traduzem, por completo, a intenção do legislador constitucional, possibilita situações incompatíveis com o próprio desígnio das imunidades tributárias. Conseqüências da malversação dessas regras exonerativas extrapolam os princípios do direito concorrencial, mormente o da isonomia, para atingir a própria estrutura dos gastos públicos, que se tornam desperdícios. Quem mais padece com os efeitos de tal patologia são as pessoas que, de fato, dependem de ações assistenciais para terem condições mínimas de acesso a bens públicos essenciais, como as vítimas do Furacão Katrina e os 19% da população brasileira que vive abaixo da linha de pobreza.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 242.

Carlos Eduardo Corrêa Crespi

Especialista em Direito Tributário (PUC/SP).

Especialista em Direito Empresarial (PUC/PR).

Advogado

5 – BIBLIOGRAFIA

BORGES. José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Malheiros.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Estudos Tributários 12. Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária – Conceituação*. Coordenação-Geral de Política Tributária. Brasília. 2003.

Charitable Giving Rises 5 Percent To Nearly \$250 Billion In 2004. AAFRC Foundation Press Releases. Giving USA (2005). Disponível em <<http://www.pgdc.com/pgdc/news-story/2005/06/13/charitable-giving-rises-5-percent-nearly-250-billion-2004>>, acessado em 13.4.2010.

CRESPI, Carlos Eduardo Corrêa. *Imunidade das entidades beneficentes de assistência social aos tributos recepcionados pelo art. 240 da CF/88*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 16. nº 83. São Paulo: RT, 2008, p. 40.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Overview of the Tax-Exempt Sector*. Committee on Ways and Means. U.S. House of Representatives, Washington DC. Disponível em <<http://waysandmeans.house.gov/hearings.asp?formmode=view&id=3039>>, acessado em 15.6.2008.

Hurricane Katrina. Disponível em <<http://www.hhs.gov/disasters/emergency/naturaldisasters/hurricanes/katrina/index.htm>> acessado em 13.4.2010.

Miséria, Desigualdade e Política de Renda: O Real do Lula. Conforme notícia veiculada pela Agência Brasil que se reporta a estudo da Fundação Getúlio Vargas

(FGV). Disponível em <<http://www.bancarios.com.br/news.php?news=3827>>, acessado em 13.4.2010.

Resources Scarce, Homelessness Persists in New Orleans. Shaila Dewan. The New York Times. Disponível em <<http://www.nytimes.com/2008/05/28/us/28tent.html>>, acessado em 13.4.2010.

TORRES. Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

What is Charity? Stephanie Strom. The New York Times. Disponível em <http://www.nytimes.com/2005/11/14/giving/14strom.html?_r=1&scp=3&sq=non-profits%20charity&st=cse&oref=slogin>, acessado em 13.4.2010.