

REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DAS FUNDAÇÕES GOVERNAMENTAIS

ROQUE SÉRGIO D'ANDREA RIBEIRO DA SILVA

Mestrando em Direito pelo Unicuritiba.

EDUARDO GUILHERME REINER

Mestrando em Direito pelo Unicuritiba.

JULIANO DEFFUME FLENIK

Mestrando em Direito pelo Unicuritiba.

OBJETIVO DO TRABALHO

Revela-se pertinente discorrer sobre o regime jurídico tributário que deve recair às pessoas jurídicas de direito público, notadamente às fundações governamentais que desenvolvem ações no campo da educação, saúde e assistência social, eis que o Sistema Tributário Nacional, as limitações ao Poder de Tributar e leis infraconstitucionais oferecem formidável campo de pesquisa e aplicação em referida área.

O objetivo aqui, portanto, é verificar se a imunidade relativa as contribuições para a seguridade social, em relação as fundações governamentais, nos termos do art. 195, §7º, da CF/88, podem fruir de tal benefício.

METODOLOGICA UTILIZADA

Adequado para a resposta da problemática enfrentada pela pesquisa e própria aos objetivos indicados na introdução do tema em análise. A preocupação aqui é promover um método dedutivo de estudo que irá delimitar o campo afeto ao Primeiro Setor, vale dizer, ao Estado, que através da administração pública indireta, Fundações

Governamentais, desenvolve ações de âmbito assistencial. E é justamente com esse propósito que o assunto ganha importância, não só em termos dialéticos, de modo a induzir melhor a reflexão sobre o tema versado, diante de uma investigação que efetivamente tem o propósito de conduzir o raciocínio isento de contradição, mas sobretudo para contribuir com o debate de maneira a instigar a construção do conhecimento de maneira juridicamente sustentável.

REVISÃO DE LITERATURA

Com o propósito de melhor fixar o campo epistemológico do assunto, mister inicialmente dizer que a expressão ‘Fundação Governamental’ utilizada por Carlos Ari Sundfeld¹, vem designar, conforme suas palavras: “é gênero do qual são espécies a fundação governamental pública e a governamental privada”. Logo, referido termo será doravante empregado para assinalar ditas pessoas jurídicas. Outrossim, importa discorrer, *obiter dictum*, o real sentido e alcance do termo: “imunidade constitucional tributária”. A justificativa aqui decorre não só da exata delimitação desse fenômeno, como também evitar impropriedades decorrentes dessa avaliação de modo a impedir desvios oriundos desse erro.

Para Aliomar Baleeiro, obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi², do ponto de vista jurídico, deve-se partir da seguinte afirmação:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.

Tais considerações, no entanto, ainda que delimitem a imunidade constitucional tributária conforme propedêutica, curial observar que apontado fenômeno deve ter uma classificação. E consoante doutrina de Roque Antônio Carrazza³ as imunidades tributárias podem ser divididas em objetivas, subjetivas ou mistas. As objetivas encontram assento no art. 150, VI, “d”, as subjetivas, no art. 150,

¹ Santos, Lenir. (Org.) Fundações estatais: estudos e parecer, p.262.

² Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. p. 114.

³ Carrazza, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 696.

VI, “a” e mista, no art. 153, §4º, II da CF. Essa classificação, segundo o referido autor é a mais tradicional.

A toda evidência, a imunidade constitucional tributária aqui alvejada é a aquela enquadrada como subjetiva, porque contempla determinadas pessoas por suas naturezas jurídicas. No caso em questão, instituições de assistência social *lato sensu* sem fins lucrativos de origem pública. Note-se, no entanto, a presente proposição só irá tratar daquelas pessoas enquadradas no art. 195, §7º, ou seja, imunidade tributária relativa às contribuições devidas à seguridade social, deixando de lado, portanto, a imunidade quanto aos impostos, que habitam artigo diverso da Constituição Federal de 1988.

Muito bem, o art. 195, §7º da Constituição de 1988 prevê que a isenção⁴ será concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Foi através do RE nº 566.622 que o Supremo Tribunal Federal⁵ recentemente decidiu que “os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”, mormente entender que compete à mencionada lei regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme redação contida no art. 146, II⁶, na CF/88. Mas, seja como for, o foco do presente estudo tem como pressuposto a ideia de que as fundações governamentais que promovem a beneficência também devem gozar do mesmo regime imunizatório, vale dizer, como se fossem entidades privadas, tendo em vista que o legislador constitucional em nenhum momento fez qualquer tipo de distinção à respeito.

Ademais, ao perscrutar fundamentos que amparam a vontade popular exercida através do Poder Constituinte originário em colocar na Constituição Federal comandos dessa natureza, justamente para verificar se existe algum traço diferenciador entre uma atividade estatal e outra que a secunda (entidades privadas que exercem funções de relevância estatal), verifica-se que os afazeres são iguais e não comportam qualquer tipo de discriminação que possa motivar o reconhecimento de uma imunidade somente para uma entidade. Este benefício vem exatamente para melhorar a oferta de serviços básicos necessários àqueles que mais necessitam de

⁴ Somente para afastar qualquer entendimento diverso no RMS nº 22.192/DF o Supremo Tribunal Federal reconheceu tratar-se de imunidade.

⁵ Julgamento em 23/02/2017.

⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

educação, saúde e assistência social, exatamente como ensina Leandro Marins de Souza⁷:

A justificativa para a concessão de benesses tributárias através de imunidades é a admissão de que a sociedade não é massa homogênea, mas formada por uma diversidade de grupos que idealizam a mesma diversidade de interesses, a demandar tratamento diferenciado em busca da igualdade socioeconômico-material objeto da democracia. É esta a justificativa para que se implemente, no âmbito constitucional, regime especial de tributação de determinados sujeitos e atividades através da concessão de imunidades tributárias.

Com esteio em apontados valores, importa dizer que a imunidade tributária é justificada porque traduz o sentimento popular em oferecer justiça social na exata proporção de seus direitos. Por isso, é fácil perceber que decorre do Texto Maior, contrariamente da isenção tributária, pois esta depende efetivamente de lei para ser reconhecida. Ora, a depender disso, não deve existir qualquer impedimento ao gozo da imunidade constitucional tributária, mesmo tratando-se de fundações governamentais, uma vez que estão a cumprir relevantes ações no campo da assistência social *lato sensu*.

RESULTADOS OBTIDOS OU ESPERADOS

Como se vê, inexistem razões prescritivas e descritivas que possam impedir que fundações governamentais possam fruir da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88. Prescritiva porque a lei constitucional de regência não faz qualquer tipo de discriminação entre a oferta de serviço público de assistência social como de âmbito privado da mesma natureza. As exigências estabelecidas em lei, por sua vez, neste caso do Código Tributário Nacional, precisamente art. 14⁸, não impedem que as

⁷ Souza. Leandro Marins de. Tributação do Terceiro setor no Brasil, p. 145.

⁸ 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. § 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

fundações governamentais possam ser excluídas de mencionada benesse. Em termos descritivos, as orientações doutrinárias endossam os argumentos aqui tecidos, isto é, os fundamentos teóricos que embasam o porquê da imunidade constitucional tributária revelam não só a importância que o Legislador Maior conferiu à Constituição Federal de 1988, como também os valores que escoram a conquista da cidadania através da oferta de bens e serviços primários àqueles que assim necessitarem. Tanto assim que as Fundações Governamentais, exatamente como instituídas, vêm para fornecer prestações voluntárias no campo das atividades sociais, conforme leciona Carlos Ari Sundfeld⁹, que muito se assemelha com as ações desenvolvidas no âmbito privado.

Taí, portanto, uma forte razão para justificar uma investigação científica amparada em argumentos que revelam a viabilidade do tema em sí. Some-se a isso, poucos trabalhos jurídicos já discorreram sobre o tema em pauta. Atualmente, o que se vê são estudos voltados à tributação do terceiro setor conferido às entidades privadas, vale dizer, ações desenvolvidas por mencionada iniciativa, mas com traços atávicos eminentemente públicos. Logo, ganha relevo de maior interesse investigar o assunto, abordando-o de modo a dar substância científica e prática ao presente trabalho.

TÓPICOS CONCLUSIVOS

O tema alvejado ganha contornos interessantes na medida em que a imunidade das contribuições à seguridade social na área de assistência social, saúde e educação, em relação as fundações governamentais nos termos do art. 195, §7º, da CF/88, deve ser aplicada diante de suas respectivas finalidades, isto é, na exata noção de desenvolverem as mesmas atividades como se fossem entidades privadas caracterizadas como beneficentes de assistência social contempladas com apontado regime especial de tributação.

diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

⁹ Santos, Lenir. (Org.) Obra citada, p.261,262.

E se assim fruírem, certamente os recursos empregados destinados aos objetivos previstos em lei, as fundações governamentais poderão exercer suas atividades sociais de maneira menos onerosa, oferecendo, por isso, melhores condições econômicas em termos de gestão, cuja finalidade será sempre atender uma população carente de serviços básicos sociais. Logo, a partir da presente proposta novas atenções merecem destaque na comunidade jurídica e científica, pois o tema pode sim colaborar e muito com o novo olhar que a efetivação da solidariedade social pode realizar de maneira mais eficiente às fundações governamentais, por intermédio da imunidade constitucional tributária. A noção da expressão 'solidariedade social', ainda que tenha conteúdo interdisciplinar, decorre da ideia do reconhecimento constitucional de que a desigualdade social só será dizimada ou drasticamente diminuída em nosso meio, quando as oportunidades concedidas forem proporcionalmente maior àqueles carentes de educação, saúde e assistência social. E uma das formas de incentivá-la é através da imunidade constitucional tributária relativamente às contribuições à seguridade social, uma vez que ditas fundações terão maiores condições econômicas na realização de serviços públicos essenciais à população mais carente.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. Ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2004.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RMS 22.192 – DF. Relator: Ministro Celso de Mello. 28 de novembro de 1995. DJ 19-12-1996, p.154. Ementário 1855-01. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 maio 2017.

_____. _____. **RE 566.622** - RS (Eletrônico). Relator: Ministro Marco Aurélio Mendes de Farias Mello. 23 de fevereiro 2017. Ainda sem publicação. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 maio 2017.

_____. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 outubro 1966.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SUNDFELD, Carlos Ari. In: SANTOS, LENIR (Org.). **Fundações Estatais: Estudos e Parecer.** 1ª ed. Campinas,SP: Saberes, 2009.

SOUZA. Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil.** São Paulo, Dialética, 2004.