

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Judith Angela Dallabrida

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS
LUCRATIVOS**

SÃO PAULO

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Judith Angela Dallabrida

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS
LUCRATIVOS**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Univeraidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de **ESPECIALISTA** em **Direito Tributário**, sob a orientação do Prof., **Dr. Charles William Mcnaughton.**

São Paulo

2018

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Ao concluir esta etapa de estudo, brota espontaneamente profunda gratidão:

a Deus, fonte de toda inteligência, que nos acompanha com seu amor muito mais do que pensamos ou imaginamos;

ao Prof. Charles William Mcnaughton, por sua valiosa e pronta ajuda na orientação desta monografia;

à Congregação Religiosa das Irmãs de Nossa Senhora Menina, à qual pertenço, pela oportunidade de estudo que me foi oferecida e pelo incentivo de cada irmã;

à minha família, de quem aprendi o gosto pelo conhecimento;

à colega e amiga Michele Horta pela generosidade e sinceridade.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo examinar a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos visando ao seu significado, alcance, beneficiários e condições para serem usufruídas e o seu efetivo reconhecimento. Pretende-se verificar possibilidade de tais instituições remunerarem seus dirigentes executivos, inclusive os estatutários, na consecução de suas finalidades e a possibilidade de obterem superávits em suas receitas. Para tanto, empreende-se um percurso visando identificar a natureza dessa imunidade, a qual tipo normativo pertence e a classificação quanto à sua aplicabilidade. Procura-se averiguar o tema da educação em âmbito constitucional, bem como as razões pelas quais é outorgada a imunidade tributária às instituições privadas que, concorrentemente com o Estado, realizam atividade educativa. Busca-se verificar qual o alcance da imunidade em relação aos impostos, verificando decisões concernentes na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Faz-se uma análise dos requisitos constantes em lei complementar, condições para que tais instituições possam fruir da exoneração fiscal. Constatou-se que ainda existe um caminho a ser percorrido, no que concerne ao reconhecimento da imunidade com referência a determinados impostos.

Palavras-chave: Imunidade tributária; instituições de educação sem fins lucrativos; exoneração fiscal.

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the immunity of non-profit educational institutions aiming at their meaning, scope, beneficiaries and conditions to be enjoyed and their effective recognition. The intention is to verify the possibility of such institutions remunerating their executive officers, including the statutory ones, in the achievement of their purposes and the possibility of obtaining surpluses in their revenues. In order to do so, a course is designed to identify the nature of that immunity, which type of normative it belongs to and the classification as to its applicability. It is sought to investigate the issue of education in the constitutional scope, as well as the reasons for granting tax immunity to private institutions that, in conjunction with the State, carry out educational activity. It seeks to verify the extent of immunity in relation to taxes, verifying decisions concerning the jurisprudence of the Federal Supreme Court. An analysis is made of the requirements contained in a complementary law, conditions for such institutions to enjoy tax exemption. It is noted that there is still a way to go, with regard to the recognition of immunity with reference to certain taxes.

Keywords: Tax immunity; non-profit educational institutions; exemption.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	13
1.1 Noções introdutórias sobre a imunidade tributária.....	13
1.2 Conceito de imunidade tributária.....	15
1.3 Distinção entre imunidade e isenção.....	17
1.4 Competência tributária.....	19
1.5 Competência tributária e imunidade.....	21
1.6 Classificação normativa das imunidades tributárias.....	22
1.7 Imunidades e cláusulas pétreas.....	23
1.8 Destinatários das normas de imunidade.....	25
1.9 Capacidade contributiva e imunidade tributária.....	26
1.10 Alcance da imunidade tributária.....	28
2 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS	29
2.1 A educação na Constituição Federal de 1988.....	29
2.2 Instituições de educação sem fins lucrativos e imunidade.....	31
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 155, VI, “C”, CF/88	33
3.1 Natureza da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos.....	33
3.1.1 Eficácia e aplicabilidade da norma imunizante e o papel da lei complementar.....	35
3.1.2 Distinção entre as normas constitucionais imunizantes e suporte de outorga de isenções.....	37
3.2 Atendidos os requisitos da lei.....	38
3.2.1 Alcance da Lei Complementar.....	39
3.3 Requisitos do art. 14 do CTN.....	40
3.3.1 Ausência de fins lucrativos.....	41
3.3.2 Aplicação integral dos recursos no país.....	43
3.3.3 Manutenção de escrituração de receitas e despesas.....	44
3.3.4 Suspensão da imunidade.....	45
3.4 Imunidade e jurisprudência do STF.....	46
3.4.1 Sobre o IPTU.....	47

3.4.2 Sobre o IRPJ	48
3.4.3 Sobre o ITBI.....	49
3.4.4 Sobre o IOF.....	50
3.4.5 Sobre o ICMS.....	50
3.5 Remuneração dos administradores.....	51
3.5.1 Remuneração dos administradores estatutários.....	53
3.6 Rendas provenientes de atividades atípicas.....	54
3.7 Fruição da imunidade – exigência de postulação.....	55
CONCLUSÃO.....	57
BIBLIOGRAFIA.....	61

INTRODUÇÃO

O tema escolhido e abordado no presente trabalho nasceu da necessidade de aprofundar a imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal de 1988 às instituições sem fins lucrativos, especificamente de educação. Tal percurso objetiva verificar as imunidades quanto ao significado, seu alcance, beneficiários e condições para serem usufruídas e o seu efetivo reconhecimento.

Portanto, o aspecto da imunidade que se pretende enfrentar diz respeito àquele concernente às instituições de educação sem fins lucrativos, não se abordando o complemento “e assistência social”, contemplado na alínea, c, inciso VI, do art. 150 da Carta Magna. Para tanto, faz-se um percurso para ingressar na temática da imunidade, bem como chegar a um conceito selecionado dentre tantos.

Percorre-se um caminho para estabelecer uma distinção entre a imunidade e a isenção, verificando-se que, apesar de algumas similitudes, são institutos diversos. Identifica-se o fator ator que melhor os confronta, referente à sede em que se encontram situados.

Faz-se um confronto entre as competências tributárias e as normas imunizantes, constatando-se que ambas estão no mesmo feixe de normas competenciais. Enquanto as primeiras são regras que facultam a atividade legislativa no que se refere à criação de tributos, as segundas são normas que lhe obstam fazê-lo, revelando-lhes sua incompetência diante situações, pessoas, bens, serviços.

Verifica-se a classificação normativa das imunidades tributárias, às quais pertencem ao grupo das normas de estrutura por serem destinadas à produção de outras normas. Identificam-se os destinatários das normas imunizantes verificando-se a sua não coincidência com as instituições beneficiadas por elas.

Observa-se que as normas exonerativas são cláusulas pétreas, pois tratam de direitos públicos subjetivos, razão pela qual são vocacionadas à perenidade. Busca-se fazer distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva procurando identificar o que justifica a existência da primeira, em relação à natureza da segunda. Procura-se tanto na doutrina, quanto

na jurisprudência verificar qual o alcance das imunidades tributárias em relação aos impostos, identificando-se aqueles sobre os quais a exoneração já é reconhecida.

Num segundo momento do trabalho, procura-se tratar sobre educação no atual texto constitucional, relacionando-as às instituições de iniciativa privada beneficiadas pela imunidade em razão de suas finalidades.

O terceiro momento é dedicado a analisar a educação no texto constitucional, as instituições de educação sem fins lucrativos no que se refere à natureza normativa, sua eficácia e aplicabilidade. Prosseguindo far-se-á uma análise do significado da expressão “atendidos os requisitos da lei” referência feita pelo preceito que confere imunidade às instituições sem fins lucrativos. Depois passar-se-á a verificar os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, atentando ao enquadramento às exigências cumulativas nele contidas.

1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Noções introdutórias sobre a imunidade tributária

O tema das imunidades tributárias, necessariamente faz com que se entre em contato com a Constituição Federal, sede de tais exonerações fiscais. Dentro do Capítulo VI da Carta Política de 1988, que trata sobre a tributação e o orçamento, encontra-se a Seção II denominada “DAS LIMITAÇÕES CONSTITUICIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR”¹, na qual se abriga o tema que se pretende tratar nesse trabalho.

Tradicionalmente, entendia-se, que a imunidade alcançava somente uma das espécies tributárias, especificamente o imposto. No presente, identificam-se na Constituição Federal/88, outras espécies tributárias abarcadas pelas regras imunitórias. As exonerações, tributárias não se restringem apenas aos impostos, “[...] como também não se resumem às chamadas ‘imunidades genéricas’”², no dizer de Regina Helena Costa.

Numa apreensão de sentido mais amplo sobre o tema no texto constitucional, Roque Antonio Carrazza reconhece ter mudado sua opinião a partir da leitura dos textos da autora acima citada, vindo a reconhecer o alcance da imunidade a outras espécies tributárias. Por sua vez, Hugo de Brito Machado entende que imunidade deve alcançar todos os tributos e, “[...] para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance.”³ Esse entendimento é também adotado por José Eduardo Soares de Melo, para quem a imunidade não é adstrita somente aos impostos, alcançando também as taxas e contribuições sociais⁴.

As regras de imunidade se situam no mesmo nível das competências tributárias, por se encontrarem no texto constitucional. Estas são entendidas como regras positivas, enquanto aquelas são classificadas como negativas⁵. As normas positivas facultam as pessoas políticas a

¹ Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 51.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, 288.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 157.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5.

elaborarem hipóteses tributárias. As regras que conferem essa permissão, chamadas de positivas, são atributivas de competência tributária para se criar tributos *in abstracto*⁶, ao contrário das negativas que o proíbem determinando, portanto, a incompetência para fazê-lo. Por figurarem no mesmo patamar, as regras imunizantes atuam em sentido inverso, determinando a incompetência do legislador diante das situações por elas descritas.

A imunidade tributária outorgada pela Constituição coloca pessoas em posição de não terem exigidos certos tributos, em decorrência de se se encontrarem em determinadas situações. Tem a qualidade de imune “[...] a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações prestigiadas pela Carta Magna, encontra-se fora do alcance da entidade tributante.”⁷

A imunidade não é um favor concedido para as pessoas que se enquadrarem nas situações descritas pelas normas imunizantes. Pelo contrário, o constituinte lhes reconheceu a importância por realizarem atividades afetas ao próprio Estado ou por serem de relevância tal que correspondam a valores sociais e às finalidades de algum princípio constitucional. Confirma-o Fabiana Del Padre Tomé, ao dizer que “as normas jurídicas, por comporem o direito, que é objeto do mundo da cultura, são impregnadas de valor”⁸. No dizer de Elizabeth Nazar Carrazza, “as imunidades, estabelecidas com base em considerações extrajurídicas, visam preservar valores sociais de natureza política, religiosa, educacional [...]”⁹. Visando a esses valores é que o constituinte achou por bem protegê-los ou estimulá-los por meio da imunidade tributária.

Elizabeth Nazar Carrazza traz presente que “[...] a imunidade tem por escopo garantir certos princípios inerentes ao regime escolhido pelo legislador constituinte”¹⁰. Por isso, entende-se que a interpretação a se fazer das normas imunitórias, deva ser a partir dos princípios sobre os quais se fundamentam em razão dos valores por elas defendidos.

⁶ CARRAZZA Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5.

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, 821.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do Patrimônio, rendas e serviços relacionados às atividades essenciais dos templos de qualquer culto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Imunidades das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125.

⁹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidades Tributárias das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, v. 2, nº 3, p. 167-172. São Paulo, jan-mar 1978, p. 168.

¹⁰ *Ibidem*, p. 169.

Se uma lei colocar as pessoas imunes na eventualidade de recolher aquela espécie de tributo contida na norma exonerativa, ela será manifestamente inconstitucional, pelo fato do legislador ter agido sem competência para fazê-lo.

Desse modo, por vontade da Constituição, tais pessoas não são tributadas para que seus direitos fundamentais não sejam importunados, e as finalidades a que se destinam sejam mais bem atingidas. Consequentemente, valores que a Constituição busca alcançar, são desse modo, fomentados pela exoneração fiscal naquelas situações que se enquadrem às normas de imunidade.

1.2 Imunidade tributária - conceito

A temática da imunidade, como tantas outras, vem se moldando no decorrer do tempo, também no que se refere ao seu conceito. Para que se proceda a uma eleição dentre aqueles que a doutrina vem apresentando, faz-se necessário recorrer a alguns autores que têm se dedicado ao assunto.

As imunidades figuram na Constituição como situações, pessoas, bens, serviços que ficam fora do alcance de serem tributados pelos entes políticos. Ainda na vigência da Constituição de 1967, sob as reformas de 1969, Elisabeth Nazar Carrazza, afirmava que “[...] por injunção do Texto Supremo, estes bens, pessoas ou serviços não podem ser colocados, através da descrição da hipótese de incidência legal, no polo passivo da relação jurídica tributária.”¹¹ O que se evidencia de início é o não enquadramento de determinadas pessoas às regas exonerativas por vontade constitucional.

O conceito pioneiro sobre a imunidade é devido a Aliomar Baleeiro, que o tratava como limitação ao poder de tributar¹² e também como exclusão de competência para tal faculdade. Este conceito foi sofrendo críticas de alguns autores, dentre eles Misabel Derzi, para quem existem outras limitações ao poder de tributar como os princípios anterioridade, a legalidade, do não confisco o que não seria apropriado atribuir-se somente às imunidades.¹³

¹¹ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. Imunidades Tributárias das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, v. 2, nº 3, p. 167-172. São Paulo, jan-març. 1978, p. 167.

¹² BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v.1, nº 1 p. 67-100. São Paulo, jul-set de 1977, p. 69-70.

¹³ DERZI, Mizabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, v. 17, nº 62, p. 76-98, p. 77.

Amílcar Araújo Falcão a tratava como uma forma qualificada ou especial de não-incidência¹⁴. Este conceito também recebe críticas de alguns autores, dentre eles, Regina Helena Costa¹⁵ e Paulo de Barros Carvalho¹⁶, no sentido de que no plano constitucional não se poderia falar do tema da incidência, pois as normas nesse âmbito são regras de estrutura e, não, regras de conduta. Estas se encontram em nível de legislação infraconstitucional. Já as regras de imunidade, por estarem radicadas na Constituição Federal, na mesma esfera da competência tributária, agem sobre esta delimitando o seu campo, atuando por contraste como regras de incompetência.¹⁷

Por apresentarem as características de regular as competências dos legisladores, essas regras atuam também como garantias constitucionais, às quais conferem às pessoas beneficiadas, direito públicos subjetivos de não serem tributadas.¹⁸ Essa posição é adotada por Regina Helena Costa, para quem a norma exonerativa confere tais direitos, os quais podem ser extraídos de um ou mais princípios insculpidos na Constituição da República¹⁹, que são aqueles de não figurarem no polo passivo da obrigação tributária.

Roque Antonio Carrazza, compreende a imunidade como fenômeno de natureza constitucional, cujas normas tratam da incompetência dos entes tributantes para criar situações tributárias que venham a onerar determinadas pessoas com a exação tributária.²⁰

Por fim, traz-se presente o conceito de Paulo de Barros Carvalho, para quem a imunidade tributária é

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional

¹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Apud COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 40.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 48.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 354.

¹⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, v. 17, nº 62, p. 76-98, p. 78.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Imunidade de Entidades sem Fins Lucrativos e Remuneração de Diretores e Conselheiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes Questões atuais de Direito Tributário*. Paulo: Dialética, 2014, p. 148.

¹⁹ COSTA, Op. cit., p. 58

²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, 814-115.

interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²¹

Como se vê, a imunidade é assunto afeto à Constituição que delimita a competência para a instituição de tributos nas situações nela previstas, cujas normas fazem parte do mesmo desenho das competências tributárias atuando por meio de proibições.²²

Diante de tais argumentações, o conceito elaborado por Paulo de Barros Carvalho e adotado por diversos autores, apresenta-se como aquele que mais se coaduna no que se refere às normas de imunidade. Para fins deste trabalho, adotar-se-á tal conceito por entender-se que as referidas regras já vêm desenhadas no conjunto de normas constitucionais a aí se encontrarem acabadas. Portanto, configuram-se como uma incompetência dos entes políticos para instituir tributos diante de determinadas situações específicas.

1.3 Distinção entre imunidade e isenção

Atualmente existe uma clara distinção entre os conceitos de imunidade e isenção, embora nem sempre tenha sido assim. Eles foram sendo delineados no decorrer do tempo, como resultado do esforço jurídico para compreender tais institutos. Antes que isso ocorresse, era comum falar-se em isenção quando se tratava de imunidade, tanto pela doutrina quanto por parte da jurisprudência. Confirma-o Aliomar Baleeiro ao dizer que à época dos pioneiros do Direito Tributário “[...] ninguém distinguia entre imunidade e isenção”²³. Nesse período, prevalecia a falta de clareza sobre os contornos diferenciadores de cada um dos conceitos.

Para Aliomar Baleeiro, a imunidade é norma que se encontra na Constituição e, de acordo com o conceito por ele delineado, é uma exclusão de competência dela advindo. Esta somente pode ser proveniente de uma Constituição que “[...] é um enorme feixe de quem é que pode e quem é que não pode, o que cada um pode.”²⁴ Por isso, não há como não reconhecer-lhe essa qualidade, de ser norma contida no feixe das regras constitucionais. A respeito da isenção, o autor a diferencia da imunidade, dizendo que ela “[...] não tem tamanha regalia nem tamanha importância. Não tem fulcro constitucional, competência constitucional;

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 190-191.

²² *Ibidem*, p. 350.

²³ BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v.1, nº 1 p. 67-100. São Paulo, jul-set de 1977, p. 69.

²⁴ *Ibidem*, p 70.

basta a lei ordinária”²⁵. Portanto, não há que se confundir os dois institutos, uma vez que residem em esferas distintas.

Fazendo semelhante distinção, Elizabeth Nazar Carrazza compara ambos os institutos, salientando que a diferença se deve à fonte que origina cada um. A isenção tem seu nascedouro na lei, enquanto a imunidade sempre é proveniente da Constituição.²⁶ Daí decorre que, por vontade do Texto Maior, imune é aquele que não é alcançado pelos entes tributantes. Por sua vez, é isento quem, mesmo alcançado pelo âmbito do poder tributante, por disposição legal não será atingido pela incidência tributária.

A imunidade, desse modo, não é alcançada pela atividade legislativa de tributar, por vontade expressa na Constituição. Já a pessoa beneficiada pela isenção, é assim por disposição legal e não por vontade constitucional.

Embora sejam normas que se encontrem em âmbitos diferentes, constitucional e infraconstitucional, a imunidade e a isenção pertencem à mesma classificação: ambas são regras de estrutura, vocacionadas à construção de outras normas e dirigidas ao legislador.

Diferentemente são as normas de incidência, que pertencem ao grupo das regras de conduta. Por pertencerem àquele outro grupo, as normas de estrutura não tratam da incidência, mas sua preocupação é com a definição do campo das competências dos entes que tem a faculdade de criar tributos. Paulo de Barros Carvalho elucida bem a diferença entre esses dois tipos de classificação normativa, ao dizer que:

As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta. No plano constitucional, o objeto da preocupação normativa é definir os campos de competência das entidades tributantes. As prescrições editadas nesse nível não cuidam da percussão do gravame, que é algo inerente à regra-matriz, erigida na plataforma do legislador ordinário.²⁷

Por ser portadora dessa qualidade, de norma que encontra seu desenho na Constituição, torna-se fácil distinguir a imunidade da regra de isenção. Esta é norma

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, v.1, nº 1 p. 67-100. São Paulo, jul-set de 1977, p. 70.

²⁶ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *Imunidades Tributárias das instituições de educação*. Revista de Direito Tributário, v. 2, nº 3, p. 167-172. São Paulo, jan-mar. 1978, p. 168.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 354.

infraconstitucional e encontra-se no plano da legislação ordinária. Assim, no dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho “o legislador só pode dizer que dado fato ou aspecto factual não é tributável através de lei (princípio da legalidade). Se usar a lei constitucional, trata-se de imunidade, e se utilizar a lei infraconstitucional, cuida da isenção”²⁸.

Ao tratar sobre tais diferenças, Paulo de Barros Carvalho afirma que a dinâmica da regra de isenção “pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”²⁹. Como as normas de imunidade, reitera-se ainda que, também as isenções, fazem parte das normas de estrutura que, por sua vez, irão introduzir modificações no plano da “regra-matriz de incidência tributária”³⁰. Desse modo, se um determinado fato for isento, sobre ele não irá acontecer a incidência. Por isso não se pode tratar de fato jurídico tributário e nem haverá nascimento da respectiva obrigação tributária.

Resumindo, tanto as imunidades quanto as isenções são normas de estrutura, porém suas sedes são diferentes. As primeiras são normas constitucionais, enquanto as últimas são infraconstitucionais.

1.4 Competência tributária

Para uma melhor compreensão da imunidade, faz-se necessário relacioná-la com a competência tributária, uma vez que o seu desenho normativo contrasta com esta, em razão de seu conceito utilizado para fins deste trabalho.

Para apreender o significado da competência tributária, interessante notar a distinção que se pode fazer entre poder tributário e a competência tributária. Aquele representa o poder político do Estado, é sua expressão, decorrência de sua soberania, sendo ilimitado em sua origem. A competência tributária configura-se como a delimitação jurídica do poder tributário do Estado, mediante normas que definem o seu exercício. Roque Antonio Carraza afirma que, no Brasil, não cabe se falar em “[...] poder tributário (incontrastável, absoluto), mas tão

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: 2011, p. 138.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p 193.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 616.

somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito).”³¹ Conseqüentemente, as pessoas políticas não possuem poder tributário representativo do que se chama de *ius imperium* do Estado. Em decorrência das disposições da Constituição, elas são dotadas de competência tributária que se submete à ordem jurídico-constitucional, configurando, ao mesmo tempo, expressão de autonomia dos entes políticos.

O poder tributário que, originalmente é ilimitado, passa a ser delimitado mediante as normas insculpidas na Constituição por meio do exercício do poder constituinte. Daí falar-se em competência tributária, que é a faculdade que as pessoas políticas possuem para criar tributos *in abstracto*³², por meio de lei. Tal competência lhes é atribuída, no caso do Brasil, pela Constituição Federal/88. Esta descreve de modo minucioso a área de tributação e os seus limites. Para criar tributos, o legislador de qualquer das esferas deverá seguir o que determina a Carta Magna. Ao fazê-lo, terá sempre de agir mediante lei, atendendo ao princípio da legalidade³³, cujo exercício fica a ela vinculado. Portanto, ao exercer tal competência

[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei.³⁴

Daí afirmar-se que, o exercício da competência tributária, faculdade outorgada pela Constituição Federal para instituir tributos, somente poderá ser exercido por meio de lei. Esta, exterioriza-se nos processos legislativos que se realizam nos diversos âmbitos, sejam eles federal, estadual/distrital ou municipal, resultando na lei que, após sua promulgação, entra no sistema e é dada ao conhecimento de todos.

A lei figura como resultado do exercício da competência tributária, cujos textos farão parte do sistema em vigor.³⁵ Por meio desse exercício, novas unidades normativas são nele inseridas, vindo a enriquecer o direito positivo. Em síntese, a competência tributária é a faculdade que é conferida pela Constituição para criar tributos, exercida mediante processo legislativo, cujo rito também é trazido pelo Texto Maior. É matéria constitucional que, uma

³¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 573.

³² *Ibidem*, p. 575.

³³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 62.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 244.

³⁵ *Ibidem*, p. 247.

vez aí delimitada, é matéria acabada³⁶ faltando sentido vir a tratá-la em âmbito infraconstitucional.

A Constituição Federal, de forma minudente, apresenta as hipóteses mediante as quais as pessoas políticas, por meio dos poderes legislativos de cada esfera, podem instituir tributos. Esta atribuição contempla as espécies tributárias e a competência para legislar sobre elas.

1.5 Competência tributária e imunidade

Com estas noções sobre a competência tributária, cabe relacioná-la à imunidade. Se para criar novos tributos, a Constituição facultou competência tributária às pessoas políticas, a imunidade tributária, conforme conceito adotado para fins desse trabalho, figura como incompetência para criá-los diante de determinadas situações específicas previstas pelo texto constitucional.

No modo como figura na Constituição, a competência tributária encontra-se privada diante das imunidades. Os campos de atuação que lhes são adstritos escapam-lhe por se revelarem estranhos em razão de serem imunes. Assevera Roque Antonio Carraza que uma imunidade estabelecida pela Constituição, indica a incompetência dos entes políticos em sua atuação legislativa frente ao fato determinado por tal norma. Em outras palavras, as pessoas políticas ficam obrigadas a se absterem de criar hipóteses de tributo. Se ocorrer de fazê-lo, elas incorrerão em inconstitucionalidade, chamada de irremissível.³⁷

Nas palavras de Geraldo Ataliba “a competência é exatamente o resultado desse amálgama de conferências positivas e negativas. É dessa conjugação que emerge, límpida e intocável aos olhos do intérprete, a competência”³⁸. Poder-se-ia utilizar esse mesmo exemplo para caracterizar a imunidade que, diante de situações previstas pela Constituição, apresenta-se como norma negativa, diante da qual há incompetência para legislar.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 249.

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 821.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre Serviços. Tributação de anúncios e destaques em lista ou guias telefônicas. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. *Revista de Direito Tributário*, v. 11, nº 39, p. 105-121, jan-mar 1987, p.106.

Ao tratar sobre as características comuns entre a competência tributária e a imunidade, Regina Helena Costa observa que “a relação entre competência tributária e a norma imunizante é tanto mais destacada quando se observa que esta impede a existência daquela situação que expressa ou implicitamente aponta”³⁹. Além disso, destaca que a imunidade é “*ampla e indivisível*, no sentido de que, o conteúdo da norma não pode ser apequenado ou restringido”⁴⁰. Do mesmo entendimento é Roque Antonio Carrazza, quando faz notar que “a imunidade é ampla e indivisível, não admitindo, nem por parte do legislador (complementar ou ordinário), nem do aplicador (juiz ou agente fiscal) ‘restrições ou meios-termos’, a não ser, é claro, aqueles que já estão autorizados na própria Lei Maior”⁴¹. Desse modo, competência tributária e imunidade estão no mesmo patamar constitucional. A primeira é a que confere o poder de tributar às diferentes esferas legislativas, enquanto a segunda atua como incompetência para essa faculdade quando os legisladores se encontrarem diante de determinadas situações específicas contempladas pelas regras de imunidade.

1.6 Classificação normativa das imunidades tributárias

As regras jurídicas são distinguidas em dois grupos: umas são classificadas como normas de comportamento e outras como normas de estrutura. As primeiras se voltam para as relações intersubjetivas das pessoas, para a sua conduta. Já as normas de estrutura, embora também se voltem para as condutas interpessoais, têm como escopo os comportamentos que estão afetos à produção de outras normas jurídicas. Nesse sentido, elas dispõem sobre a produção, a mudança e a expulsão das normas do sistema. Assevera Paulo de Barros Carvalho que tais normas “determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstruídas”⁴². Desse modo, tais regras dizem respeito à criação de outras normas, seja para introduzi-las no sistema, modificá-las ou também expulsá-las.

³⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 63.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 66.

⁴¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 821.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 153.

Conforme ensina de Roque Antonio Carrazza, a norma de estrutura em seu sentido positivo é uma autorização para legislar na criação de tributos e, no aspecto negativo, representa um limite para fazê-lo.⁴³

Trazendo-se novamente entendimento de Paulo de Barros Carvalho, pode-se dizer que as normas de estrutura são também “[...] aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos etc. entre as normas que estipulam competências, incluamos as regras de imunidade tributária.”⁴⁴ Estas contêm em seus preceitos um comando dirigido ao legislador que o impede de criar normas que originem novos tributos, nas situações expressamente previstas pelo próprio texto constitucional. Por apresentarem tais características, elas são também denominadas de preceitos negativos.

1.7 Imunidades e Cláusulas Pétreas

Claro está que as imunidades tributárias tem sua sede em âmbito constitucional. Por isso cabe ressaltar que a Constituição Federal de 1988 enquadra-se como uma constituição rígida. Essa característica decorre da solenidade requerida no que se refere a qualquer modificação a lhe ser feita, constituindo-se num obstáculo a ser transposto para que isso ocorra. Desse modo, para que uma constituição com tal característica possa ser modificada, exige-se um processo mais complexo, com um grau de dificuldade maior daquele requerido para a produção de uma lei infraconstitucional.

Outra característica peculiar das constituições rígidas é a de possuírem em seu texto, normas protegidas de qualquer modificação, chamadas de cláusulas pétreas, dentre as quais se encontram as regras de imunidade. Em decorrência disso, a exoneração tributária quando conferida pela Lei Maior, é vocacionada a ser perene, não podendo ser mudada. Por esta razão, o tempo de sua duração coincide com aquele da Constituição que a outorga. Nesse sentido expressa-se Regina Helena Costa ao dizer que “se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes diante do maior grau de dificuldade

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, 814.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10ª ed. Revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 66- 67.

estabelecido para sua modificação”⁴⁵. A rigidez constitucional visa à proteção de determinadas escolhas feitas pelo constituinte. Tal assertiva é expressa com clareza pela autora supracitada, ao afirmar que:

A adoção de um processo legislativo mais complexo para a mutação constitucional, é consequência da decisão política, anterior ao Direito Positivo, de emprestar-se maior proteção a determinados objetos alocados em preceitos constitucionais.⁴⁶

Diversamente seria a situação da norma imunizante numa Constituição flexível. Mediante tal condição, não teria relevância alguma a exoneração fiscal ser contemplada no plano constitucional ou infraconstitucional. Se assim fosse, o processo para a modificação constitucional seria o mesmo daquele utilizado para a elaboração de uma lei ordinária e a exoneração tributária seria passível de revogação⁴⁷.

As imunidades outorgadas pela Constituição Federal de 1988 são perenes, imutáveis em decorrência da própria natureza rígida da Carta Política. Por isso, representam uma garantia às pessoas por elas contempladas de não verem seus direitos reduzidos, em razão da própria posição hierárquica que tais normas ocupam.

Justifica-se, assim, que se assegure de modo permanente a não tributação de certas situações que sejam da maior relevância para a sociedade, por meio de exoneração constitucional, diversamente de outras hipóteses em que ela se dá de forma não contínua.⁴⁸

Indo mais além, a imunidade tributária outorgada pela Constituição Federal de 1988, figura como um direito público subjetivo que é conferido à determinada pessoa. Este, é o de não ser tributado mediante determinada situação específica. Por ser portadora dessa característica, a norma é protegida por cláusula pétrea.

Assim, a exoneração fiscal não é passível de supressão por emenda constitucional.⁴⁹ Por figurarem como direitos públicos subjetivos, é que as imunidades tributárias não podem ser suprimidas sequer por esse meio, conforme prescrito no art. 60, § 4º, IV da Constituição

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 75.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 75.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 75-76.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 75-76.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 76.

Federal de 1988. Por isso, não é possível retirá-las da Carta Política ou modificá-las utilizando esse meio, exatamente por terem status de cláusula pétrea. Competência para fazê-lo, somente tem o poder constituinte originário. Desse modo, a pessoa contemplada pela exoneração fiscal tem a garantia de que seu direito a ser imune perdura com a duração da Constituição que lhe confere a exoneração fiscal.

Regina Helena Costa, ensina que as normas de imunidade “vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados”⁵⁰. Se aqueles a quem lhes é outorgada imunidade o são em razão dos fins a que se destinam, as normas imunizantes são uma proteção constitucional para a consecução das finalidades a que e se propõem. Sendo cláusulas pétreas, tais normas são garantias cuja durabilidade coincide com a Constituição na qual elas estão insculpidas.

1.8 Destinatários das Normas de Imunidades

Em relação aos destinatários das normas de imunidade, num primeiro olhar desatento, poderia se dizer que são as pessoas por elas contempladas pela outorga constitucional. Estas usufruirão das exonerações por elas definidas ao enquadrarem-se nas situações expressamente desenhadas no texto da Constituição, mas não são seus destinatários.

Ensina Regina Helena Costa que “as normas imunitórias destinam-se ao legislador infraconstitucional. Dirigem-se ao legislador complementar, a quem cabe regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), e também ao legislador ordinário, a quem compete a instituição dos tributos”⁵¹. Assim, as normas imunizantes dirigem-se para o legislador federal, para que este, ao legislar em âmbito nacional o faça por meio de lei complementar. Também têm como alvo os legisladores de todas as pessoas políticas, delimitando desse modo, as fronteiras de suas competências tributárias. Nesse sentido, as normas informam a quem se destinam, conforme claramente explicita Paulo de Barros Carvalho:

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90-91.

⁵¹ Ibidem, p. 101.

Se as regras que imunizam são normas de competência, como todos conhecem, seus destinatários exclusivos são aquelas pessoas jurídicas de direito público dotadas de personalidade política. Tais entes constituem o pequeno universo tomado como alvo e objetivo final das chamadas regras sobre tributação, que a Lei Superior sobejamente abriga.⁵²

Dante disso reitera-se que as normas de imunidade não se dirigem às pessoas que dela se beneficiam, mas àqueles cuja competência legislativa lhes é outorgada pela Constituição. Daí a justificativa de serem seus destinatários os poderes legislativos das diversas esferas.

1.9 Capacidade contributiva e imunidade tributária

Interligada à imunidade tributária está a noção de capacidade contributiva. Esta figura como um princípio constitucional contemplado pela atual Carta Política em seu art. 145, § 1º, o qual prescreve que “[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”⁵³ Entre esse princípio e os impostos existe uma necessária correlação, na qual o sujeito passivo será onerado na medida dos bens que possui. Assim, aquilo que representa, conforme expressão de Paulo de Barros Carvalho “signos presuntivos de riqueza”⁵⁴ será objeto de tributação de acordo com este princípio que, por sua vez, deriva de outro princípio constitucional, qual seja, o da igualdade.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional que informa os tributos não vinculados a uma atuação estatal. Regina Helena Costa destaca a relevância de se estabelecer uma ligação entre imunidade e sujeição passiva, pois em tal liame está contida a noção de capacidade contributiva. Esta necessidade de se estabelecer esse liame dá-se pela razão da tendência equivocada de se recusar o reconhecimento da imunidade às pessoas que auferem e aplicam altos valores em suas instituições, mediante a justificação de que são possuidoras de capacidade econômica.⁵⁵

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 353.

⁵³ Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 340.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 95.

Revela-se a capacidade contributiva quando alguém, pela prática de certos fatos, ou por se encontrar em determinadas situações, demonstre, pelo menos em princípio, ter condições econômicas para arcar com o tributo na espécie imposto. Consequentemente, a tributação se dará sobre aquilo que representa suas medidas de riqueza.

A exoneração fiscal pressupõe a existência de capacidade econômica àqueles a quem é outorgada a imunidade, pois do contrário não se trataria de exoneração tributária. Nas palavras de Regina Helena Costa, “ausente tal capacidade, despindo-se o fato em foco de conteúdo econômico, a situação seria de mera não-incidência, na dicção da doutrina tradicional; ou, como preferimos, de irrelevância para o Direito Tributário”⁵⁶. Daí decorre que as instituições sem fins lucrativos, inclusas aquelas de educação, podem apresentar capacidade econômica, mas por redirecionarem todas as suas rendas às suas finalidades, não possuem capacidade contributiva. No dizer de Regina Helena Costa

“[...] dentre os casos de imunidade estão, exatamente, os mais significativos exemplos de situações de existência de capacidade econômica, mas de ausência de capacidade contributiva. Basta apenas lembrar a imunidade recíproca das pessoas políticas. Mesmo podendo verificar-se a existência de capacidade econômica de tais entes, certamente lhes falta aptidão para contribuir, pois que toda sua capacidade econômica deve ser vertida à consecução dos serviços que estão se seu cargo.”⁵⁷

Conforme se constata, em vez de levar em conta a capacidade econômica de determinada pessoa e daí ver configurada a capacidade contributiva para tributá-la, a Carta Política decidiu preservá-la e, de certa forma, até fomentá-la. Essa decisão constitucional visa ao melhor desempenho da pessoa beneficiada com a imunidade, na consecução dos objetivos de acordo com as indicações constitucionais. Desse modo, mesmo diante de resultados econômicos positivos, necessário se faz considerar a imunidade das instituições sem fins lucrativos.

⁵⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 96.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 96.

1.10 Alcance da imunidade tributária - quais impostos?

Uma vez que as imunidades contempladas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988 dizem respeito aos impostos que incidem sobre o patrimônio, a renda ou serviços, caberia verificar qual o seu alcance, isto é, quais impostos são abarcados pelo preceito constitucional. Para Roque Antonio Carrazza, ela alcança todos os impostos, embora o texto constitucional não o especifique. Tal entendimento, deflui da interpretação sistemática da Constituição.⁵⁸ Importante notar também nesse aspecto, que a busca da vontade da Constituição precisa ir além da literalidade, necessitando ser feita em consonância com os valores e princípios nela insculpidos e com o sistema normativo como um todo. Conforme o mesmo autor, a Carta Política utilizou linguagem econômica ao afirmar que a imunidades presentes do art. 150, VI, c, são aquelas incidentes sobre o patrimônio a renda ou os serviços.⁵⁹

Assim, existe diferença entre o significado econômico e jurídico quando se trata de impostos que incidem sobre o patrimônio a renda e os serviços. Desse modo, para as Ciências econômicas, são impostos sobre o patrimônio, por exemplo o ITR (Imposto Territorial Rural), o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores). Por sua vez, no campo do Direito, tais impostos são de competências de entes tributantes diferentes. O primeiro é de competência da União, o segundo é imposto municipal e o terceiro é estadual.

A referência feita pela Constituição à imunidade em relação ao patrimônio, à renda e aos serviços, de acordo com Roque Antonio Carrazza, quer significar que todos os impostos estão abarcados sem exceção.⁶⁰ O mesmo autor, faz um elenco que ilustra bem a abrangência dos impostos, no qual se encontram nominados o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), o ISS (Imposto Sobre Serviço), o IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica), o ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis em caráter oneroso), o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores) e o IOF (Imposto sobre as Operações Financeiras, de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários).⁶¹ Diante de tal

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 80.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 79.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 80-81.

⁶¹ *Ibidem*, p. 81-82.

entendimento, nenhum desses impostos pode atingir as instituições contempladas pela imunidade em suas atividades essenciais.

2 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS

2.1 A Educação na Constituição Federal de 1988

A educação é tema de suma relevância para o Estado, uma vez que seu desenvolvimento ocorre na medida em que o povo, de fato, a ela tiver acesso. Ciente de tal importância, o tema foi introduzido pelo Constituinte na Carta Política brasileira como um direito a que todos devem ter acesso e como dever a ser prestado pelo Estado. Os comandos que fundamentam tal valor encontram-se respectivamente nos art. 1º, III, art. 6º e art. 205 da Constituição Federal/88. Necessário se faz trazer presentes tais preceitos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

III – a dignidade da pessoa humana;

[...]

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.⁶²

[...]

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.⁶³

Conforme se constata, a dignidade da pessoa humana figura na atual Constituição como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Por isso, pode-se afirmar sem sombra de dúvida, que a educação exerce papel de grande importância para que os cidadãos sejam revestidos desse valor.

⁶² Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁶³ *Ibidem*.

No art. 6º do Texto Maior, a educação encontra-se entre os direitos sociais dos cidadãos. Por sua vez, o art. 205 coloca a educação não somente como um direito de todos, mas também como dever a ser cumprido pelo Estado e pela família. Daí se apresenta a necessidade que o constituinte expressou da sociedade vir a colaborar com o Estado nessa tarefa importante, elevada a direito e dever constitucional. Para Roque Antonio Carrazza, o conteúdo do artigo em comento “[...] trata-se de norma cogente, que, embora de eficácia limitada, reforça um dos direitos sociais adnumerados no art. 6º da CF.”⁶⁴ Por apresentar essa característica tanto as leis, como os atos administrativos, devem submeter-se ao que preceitua tal artigo. É bastante evidente que o Estado brasileiro não apresenta condições para que o direito à educação seja garantido a toda a população. Por isso, ela ainda se apresenta como grande desafio a ser enfrentado e superado.

Diante desse quadro, o Constituinte considerou oportuno autorizar instituições privadas para que também pudessem proporcionar o ensino em concorrência com o Estado, suprimindo-lhe essa carência. Tal preceito encontra-se no artigo 209, nos seguintes termos: “O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I–cumprimento das normas gerais da educação nacional; II–autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.”⁶⁵ Desse modo, as entidades privadas que desejarem colaborar com o Estado prestando à sociedade o serviço da educação, podem fazê-lo condicionando-se a cumprir o que se encontra preceituado no artigo em comento

Exatamente por representar um valor insculpido na Constituição, também o termo educação deve ser interpretado num sentido largo, não se atendo somente ao ensino formal. Defensor dessa ideia é Roque Antonio Carrazza, para quem tal expressão deve ser entendida de modo amplo e não restrito, abrangendo “[...] toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o art. 23, V, da CF.”⁶⁶ Desse modo, considera-se educação toda a atividade que tem como escopo oportunizar meios de acesso ao conhecimento e não somente o ensino formal. Ilustrando tal afirmativa, vale trazer presente o que o mesmo autor entende integrar o conceito de educação para fins do art. 209 CF/88:

[...] além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições

⁶⁴ CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 886.

⁶⁵ Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁶⁶ CARRAZZA, Antonio Roque. Op. cit, p. 887.

públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas.⁶⁷

Portanto, as atividades empreendidas com o objetivo de oferecer o acesso ao conhecimento, como contido no art. 23, V, da CF/88, são abarcadas pelo termo educação. Nesse sentido, tais iniciativas realizadas pelas instituições sem fins lucrativos auxiliam o Estado, mesmo aquelas que não configurem educação formal. Daí a necessidade da interpretação do termo educação em sentido amplo, condizente com a vontade da Constituição.

2.2 Instituições de educação sem fins lucrativos e imunidade

A imunidade das instituições de educação começou a ser contemplada no Brasil pela Constituição Federal de 1946, em seu art. 31, V, b, condicionando-a a aplicação integral de suas rendas no país em favor de suas respectivas finalidades. Esta imunidade permaneceu nas Constituições seguintes até que, na atual Carta Política, foi-lhe acrescido “sem fins lucrativos”. Embora sendo de Direito Privado, tais instituições exercem atividades que são atribuições do Estado, fazendo-o sem finalidade lucrativa. Por essa razão, elas são beneficiadas com a imunidade tributária na espécie dos impostos.

As imunidades contempladas pela Constituição têm como objetivo atingir certos fins decorrentes de algum princípio nela insculpidos. A Carta Magna, em seu art. 1º, III, traz como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana. Sem dúvida, a educação é um dos meios pelo qual ela é atingida. É sabido que sem o acesso ao conhecimento, os cidadãos ficam privados de terem sua dignidade reconhecida nesse aspecto, permanecendo esse princípio à margem de ser implementado. Por isso, as imunidades conferidas pela Constituição têm como objetivo atingir certas finalidades, fundamentadas em princípios constitucionais. Nesse sentido, elas têm uma forte conotação teleológica, finalística.

Para atingir certos valores, a Constituição não apenas permite, mas incentiva que instituições de Direito Privado desempenhem atividades que são próprias da atuação do

⁶⁷ CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 887.

Estado. É nesse sentido que figura a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, não como um favor que lhes é concedido, mas como um meio do Estado reconhecer que tais entidades desenvolvem atividades às quais são de sua responsabilidade. Ao tratar sobre o tema, Geraldo Ataliba afirmava que:

O que o art. 150, VI, “c”, quer é a colaboração destas entidades – particulares por sua natureza – com o Estado. Quer a Constituição não só incentivar pessoas privadas a que criem instituições de educação e assistência, suprindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-a ou melhorando-a, como ainda visa a assegurar que essas entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargos tributários.⁶⁸

Vê-se, desse modo, que é de interesse do Estado que tais entidades se dediquem a exercer atividades que são próprias da atuação do Poder Público. Desempenhando-as, elas permanecem com seu caráter privado, não se convertendo em ente público em razão do exercício de tais funções. Conforme ensinamento de Geraldo Ataliba, o Estado “simplesmente incentiva a que existam e prestem colaboração no cuidado dos problemas da educação e assistência social. Mas, como e enquanto pessoas privadas”⁶⁹. Assim, embora permanecendo com tal caráter, essas instituições desempenham funções de obrigação pública.

Ao prescrever a liberdade de ensino para a iniciativa privada, o art. 209 da Constituição da República impõe que se cumpram duas condições, às quais constam nos incisos I e II do referido artigo, respectivamente: “cumprimento das normas gerais da educação nacional” e “autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público”⁷⁰. Essas são as únicas exigências aí postas.

Daí não caber a pretensão de que as instituições de educação deveriam prestar serviços gratuitos. Isso seria equipará-las ao próprio Estado, uma vez que somente ele é obrigado constitucionalmente a fazê-lo nas condições ali previstas. Nesse sentido, pronuncia-se Elizabeth Nazar Carrazza ao dizer que “desde que a entidade atue no campo da educação, sem finalidade de lucro, o decantado requisito da gratuidade na prestação do serviço é

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, nº 55 p. 136-142. São Paulo, jan-mar 1991, p. 139.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 140.

⁷⁰ Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

dispensável⁷¹. Se a gratuidade das instituições no exercício da função a que se propõe, fosse uma exigência, as imunidades que as contemplam perderiam seu sentido. Tais normas restariam sem alcançar seus objetivos, pois não haveria motivo para uma desoneração tributária, uma vez que não se apresentaria receita sobre a qual poderiam vir a incidir os tributos em questão.

Assim, não existe impedimento para que as instituições de educação sem fins lucrativos tenham receitas como contrapartida pelos serviços prestados. Isso não lhes é vedado constitucionalmente. Pelo contrário, a Carta Política ao outorgar-lhes a imunidade, presume a existência de renda, do contrário não haveria motivo para tal concessão. O que justifica a exoneração tributária de tais entidades é sua finalidade para a qual todos os esforços, bem como suas rendas se revertem.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 155, VI, “C”, CF/88

3.1 Natureza da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos

Para se identificar a natureza jurídica da norma de imunidade contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal/88, cabe uma breve distinção entre as normas imunizantes. Estas se classificam em gerais ou genéricas e específicas. As primeiras são aquelas contidas no art. 150, VI, dentre as quais se encontram contempladas as instituições de educação sem fins lucrativos, cuja denominação se justifica por abrigarem as liberdades dos cidadãos quanto à política, religião, informação e outras. As genéricas portam também a característica de se dirigirem a todos os entes políticos, vedando-lhes a faculdade de criar impostos, quaisquer que sejam, sobre o patrimônio, a renda e os serviços, conforme prescrito no artigo retro citado. Por tais generalidades ali contidas, é que elas são assim consideradas.

As específicas, por sua vez, são as imunidades que se encontram esparsas no texto constitucional e se referem somente a um imposto.

No tocante à natureza da exoneração constitucional das instituições sem fins lucrativos, falta consenso em classificá-la se ontológica ou política. Esta é assim entendida,

⁷¹ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. Imunidades Tributárias das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, v. 2, nº 3, p. 167-172. São Paulo, jan-mar 1978, p. 169.

como a imunidade que é conferida sem levar em conta a capacidade contributiva da pessoa a ser beneficiada, uma vez que objetiva valorizar e incentivar outros princípios insculpidos na Constituição, diferentes daqueles da imunidade em comento.

Por sua vez, a natureza ontológica diz respeito à falta de capacidade contributiva inerente aos que são beneficiados, lembrando-se que esta não coincide com a capacidade econômica. Deflui dessa compreensão que as instituições de educação sem fins lucrativos, enquadram-se nessa categoria, vindo em sua defesa Mizabel Abreu Machado Derzi, em razão de seus recursos se esgotarem integralmente na consecução das atividades institucionais demonstrando, desse modo, ausência de capacidade contributiva. Faz notar a autora

“[...] que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade-contributiva, independem de consagração expressa na Constituição. É o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social, por exemplo.”⁷²

Tamanha a importância das imunidades das instituições de educação sem fins lucrativos que, de acordo com esse entendimento, não necessitariam estar explícitas no texto constitucional, sendo equiparadas às imunidades recíprocas, cujos titulares são imunes em razão de seu ser, de sua autonomia dentro da federação.

Os entes federativos revertem todos os seus recursos para as finalidades inerentes à sua existência. Daí a semelhança com a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, pois estas empregam todos os seus recursos às finalidades estatutárias, estando assim despidas de capacidade contributiva que, por sua vez, está intimamente ligada ao princípio da igualdade. Daí a afirmação de que a natureza das imunidades dessas instituições é ontológica.

A mesma classificação é adotada por Regina Helena Costa, entendendo ser a mais adequada em razão ausência de capacidade contributiva. Esta, conforme expressão sua, é um *plus* em relação à capacidade econômica, pois significa aquela capacidade a ser gravada pela

⁷² DERZI, Mizabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 17, n 62, p. 76-98, p. 77.

tributação, na espécie dos impostos.⁷³ Diante de tais fundamentos, concorda-se que a natureza da imunidade das instituições de educação é ontológica e não política.

3.1.1 Eficácia e aplicabilidade da norma imunizante

Como já discorrido, as normas de imunidade são regras que se encontram no patamar constitucional e, portanto, cabe-se perguntar qual é a aplicabilidade da regra na qual as instituições de educação estão contempladas pela exoneração fiscal.

Importa destacar que muitas normas que compõem o texto constitucional são consideradas limitadas em relação à sua eficácia, denominadas de normas de eficácia limitada. Tais regras ficam sob a dependência da atividade legislativa para poderem ser efetivamente aplicadas. A Constituição Federal/88, que contém normas dessa natureza, de acordo com José Afonso da Silva necessita de “[...] leis que transmitam vida e energia a grande número de dispositivos, especialmente de natureza programática, que dão a tônica dos fins sociais do Estado”[...]”⁷⁴. Tais regras dependem da ação do legislativo para serem passíveis de aplicação.

A regra imunizante é considerada uma sobrenorma, pois encontra-se na Constituição Federal no mesmo patamar das competências tributárias e destina-se à construção de outras normas. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “o espaço frequentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição da República, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro”⁷⁵. Portanto, são regras que necessitam de outras normas para lhes dar eficácia.

As regras constitucionais que estabelecem vedações e proibições, conforme o ensinamento de José Afonso da Silva, são dotadas de eficácia plena⁷⁶. Porém existem exceções em razão de previsão Constitucional, exigindo-se nesse caso, que haja edição de lei,

⁷³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 194.

⁷⁴ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 223.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 368.

⁷⁶ SILVA, José Afonso. *Op. cit.*, p. 99.

com o intuito de regulamentar o preceito normativo quando este for proibitivo. Tal situação se configura diante das normas que se apresentam como de eficácia contida.

Embora as normas de imunidade sejam proibitivas, a necessidade de haver intermediação legislativa tem cabimento, por força de exigência constitucional. De modo diverso são as normas imunizantes de eficácia plena, cujo exemplo é a imunidade recíproca das pessoas políticas contidas no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Assim, a referência à lei, quando se trata de regular um preceito constitucional quanto à sua formalidade, diz respeito à complementar, conforme disposto no art. 146, II, da Constituição Federal. É o que ocorre com as normas de imunidade, mediante as quais compete à lei complementar estabelecer requisitos para que as pessoas contempladas pela imunidade possam, assim, usufruí-la.

No tocante à eficácia da norma de imunidade que contempla as instituições de educação sem fins lucrativos, há posições diferentes na doutrina. Enquanto Hugo Machado de Brito adota a classificação de norma condicionada⁷⁷, Regina Helena Costa a considera condicionável. Justifica-se sua posição ao considerar-se que a norma é dotada de eficácia plena até a edição de ato normativo, que reduzirá sua eficácia originária. Por isso a afirmação de que a regra de imunidade contida no art. 150, VI, c, é de eficácia contida ou norma restringível.⁷⁸

Por essa classificação, na ausência de norma que viesse regular o preceito constitucional, este terá eficácia plena até a edição do ato normativo que terá a função de estabelecer os requisitos para a sua fruição. Por isso, soa mais adequado qualificar tais normas como condicionáveis, uma vez que se não houver lei complementar que estabeleça requisitos formais, estas gozam de eficácia plena.

Ao se adotar tal classificação da norma contida no art. 150, VI, c, como norma de eficácia contida e restringível, o legislador será chamado a complementar o preceito que se encontra na Constituição. Mediante sua inércia, a imunidade não deixaria de ter eficácia.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, 293.

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 105-106.

O que a Constituição remete à lei complementar é a regulamentação de aspectos formais, requisitos a serem preenchidos pelas pessoas contempladas pela imunidade, quando as normas que a outorgam assim o exigirem. As diversas configurações de imunidade, de acordo com Regina Helena Costa, dependem da “[...] combinação dos elementos essenciais com diferentes elementos acidentais.”⁷⁹ Assim, entende-se que as imunidades das instituições de educação sem fins lucrativos, podem ser classificadas como de eficácia contida, por serem condicionáveis à regulamentação por meio de lei complementar, no que diz respeito à aspectos formais a serem cumpridos.

3.1.2 Normas constitucionais imunizantes e suporte de outorga de isenções

A Constituição Federal/88 abriga normas que hospedam imunidades e outras que se constituem em suporte para a outorga de isenções. Tal distinção refere-se à sua eficácia e aplicabilidade. Referente às normas imunizantes, o seu desenho é definido e claramente identificável tanto para quem as interpretar quanto para o seu aplicador, em razão das situações por ela alcançadas aparecerem de modo preciso e acabado no Texto Maior. Tais normas não necessitam da intervenção do legislador, quanto aos seus aspectos materiais, somente naqueles formais quando se tratar de eficácia contida.

De forma diversa ocorre quando a norma constitucional não define de modo expresso e suficiente a circunstância de exoneração tributária que indica, encaminhando ao legislador infraconstitucional a tarefa de realizá-lo. Assim, o que aí se apresenta é uma isenção, cujo fundamento se encontra em norma constitucional de eficácia limitada. Por dependerem de intermediação legislativa, tais normas expressam a faculdade de isentar que é diferente da exoneração tributária constitucional.

A Constituição não outorga isenções, mas estas podem ter seu suporte em algum preceito constitucional⁸⁰, conforme ensinamento de Regina Helena Costa. Desse modo, uma norma cujo desenho típico do cenário imune encontra-se suficientemente definido na Constituição, apresenta situação de imunidade. Por outro lado, se o desenho normativo não tiver essa configuração e remeter ao legislador infraconstitucional a tarefa de fazê-lo, a situação é de isenção com fundamento em norma constitucional cuja eficácia é limitada.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 136.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 104.

3.2 Atendidos os requisitos da lei

O art. 150, VI, c, da Constituição Federal/88 ao tratar das imunidades ali previstas remete-as a atender os requisitos da lei. Sobre a lei a que a Constituição se refere, o entendimento dominante é de que se trata de lei complementar.

No que tange à Lei Complementar, a doutrina não se apresenta unânime quanto à interpretação do art. 146 da Constituição Federal, no que se refere às suas atribuições. Parte dela segue a corrente dicotômica defendida por Paulo de Barros Carvalho para quem compete à Lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria tributária para (i) dispor sobre conflitos de competência entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Outro segmento da doutrina entende que, em matéria tributária, a lei Complementar teria três funções distintas, quais sejam (i) dispor sobre conflitos de competência entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal (ii) Regular as limitações constitucionais ao Poder de Tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Importante ressaltar que à lei complementar não é dado inovar em relação ao que dispõe a Constituição, mas de explicitar aquilo que já, de alguma forma, encontra-se ali implícito. Conforme as palavras contundentes de Geraldo Ataliba, ela “[...] completa a Constituição, não no sentido de alterá-la, aumentá-la ou diminuí-la – que isso o Congresso Nacional não pode fazer – mas no sentido de dar normas que assegurem a eficácia dos princípios e preceitos que a Constituição contém.”⁸¹ Sua função, portanto, diz respeito a aspectos apenas formais, atinentes a regulamentar determinada matéria por designação constitucional sem, contudo, produzir inovação em relação a ela.

Ao discorrer sobre os requisitos da lei a que o art. 150, VI, c, remete, Geraldo Ataliba já afirmava não haver dúvida de que “[...] esta referência é à lei complementar”⁸². Roque Antonio Carrazza evidencia que “uma interpretação conjunta dos arts. 146. II e 150, VI, c, da Constituição Federal, leva forçosamente a concluir que apenas à lei complementar é dado

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, nº 55 p. 136-142. São Paulo, jan-mar 1991, p. 136.

⁸² *Ibidem*, p. 136.

regular as imunidades em questão”⁸³. Por isso, cuidando-se de lei com a finalidade de regular matéria tributária constitucional, somente poderia se tratar de lei complementar, conforme uma das atribuições do art. 146, II, da Constituição Federal.

Nesse sentido, também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se manifestou decidindo que: “Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.”⁸⁴ Por isso, pode-se dizer que esse ponto, no momento, é pacífico.

3.2.1 Alcance da lei complementar

Definida qual é a lei, cabe ver-lhe o alcance no tocante à matéria tributária no que tange à imunidade. Regina Helena Costa, assevera que a lei complementar “não pode inovar a disciplina da imunidade, não estando autorizada a estabelecer requisitos que venham a restringir o universo de entes que o Texto Fundamental quer ver alcançados pela exoneração tributária”⁸⁵. Tal assertiva decorre de ter a norma imunizante seu conteúdo exaurido no texto constitucional, não cabendo aumentar-lhe seus contornos, nem diminuí-los.

O papel das Leis Complementares, no que diz respeito à matéria tributária, é a de explicitar aquilo que se encontra na Constituição, sendo-lhe subordinada em seu aspecto formal e substancial, conforme prelecionava Geraldo Ataliba, que assim concluía: “Substancialmente, a lei complementar não pode agregar conteúdo material à normação que está na Constituição. Com efeito, a lei complementar não pode alterar um desígnio constitucional.”⁸⁶ A vontade expressa pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal é de que as entidades, aí nomeadas, tenham imunidade tributária sendo assim exoneradas da espécie imposto.

Aí se encontra o conteúdo, o significado e a abrangência do comando normativo, já encerrado na Constituição de modo exaustivo. Tal mandamento não pode ser ampliado nem

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 105.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566622/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 23 de março de 2017.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 195.

⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, nº 55 p. 136-142. São Paulo, jan-mar 1991, p. 138.

delimitado pela lei complementar, vedando-se a esta, “sob pena de inconstitucionalidade, no caso, passar dos aspectos formais”⁸⁷, conforme bem assevera Geraldo Ataliba.

A lei complementar não pode criar requisitos, nem fazer inovações, pois a matéria da imunidade é tratada com exaustão na Constituição. Os únicos requisitos postos pela Constituição para que as instituições de educação pudessem usufruir da imunidade, conforme ensinamento de Roque Antonio Carrazza, foi delas se encarregarem da educação e não terem fins lucrativos, reservando-se à lei complementar apenas a explicitação do texto constitucional, com vistas a remover as dúvidas sobre o alcance das imunidades⁸⁸.

Consequentemente, não cabe à lei complementar fazer alterações no que se refere à materialidade da norma imunizante, pois “na medida em que se admitir qualquer variação na extensão ou na intensidade do trato da matéria, estar-se-á admitindo a possibilidade de alteração da Constituição por via de lei complementar.”⁸⁹ Portanto, o alcance da lei complementar no tocante às imunidades diz respeito apenas aos seus aspectos formais.

3.3 Requisitos do art. 14 do CTN

O Código Tributário Nacional (CTN), elaborado como lei ordinária, foi recepcionado com status de lei complementar pela atual Constituição Federal. Por isso, ao estabelecer que as imunidades contidas no art. 150, VI, c, da CF/88 devem atender os requisitos da lei, estes são os que se encontram no art. 14 do CTN. Tal dispositivo é o que figura como lei complementar para fins de especificar ao que remete aquele comando constitucional. Os requisitos ali contidos são três, a serem observados cumulativamente como se pode conferir:

Art. 14. O disposto na alínea IV no art. 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;

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, nº 55 p. 136-142. São Paulo, jan-mar 1991, p. 138.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 107.

⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. Op. Cit., p. 142.

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.⁹⁰

Diante do que dispõe esse artigo, as instituições a serem beneficiadas com a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988, só poderão usufruir da exoneração dos impostos se atenderem a tais requisitos. Estes se apresentam como exigência a ser observada, reconhecida também pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme excerto que ilustra tal assertiva:

A Constituição Federal assegura imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no que se refere à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às suas finalidades essenciais, desde que sejam cumpridos os requisitos contidos no art. 14 do CTN.⁹¹

Assim, se não houver distribuição de lucros, se todos os recursos forem aplicados dentro do País e se as receitas e despesas forem escrituradas em livros que garantam sua exatidão, a imunidade será assegurada. Tais condições se apresentam como requisitos formais cumulativos, uma vez que o aspecto material da imunidade em comento encontra-se indicado e exaurido na Constituição, que é a inexistência de fins lucrativos. Assim, a função do artigo em comento é de somente indicar formalidades a serem observadas para fruição da imunidade.

3.3.1 Ausência de fins lucrativos

Quanto ao requisito da ausência de fins lucrativos, pode-se dizer que ele se desdobra em dois aspectos a serem considerados: que o patrimônio e suas rendas não sejam distribuídos e os seus resultados sejam aplicados na própria entidade para a consecução de seus objetivos. Daqui pode-se colher uma informação importante que contesta uma conclusão apressada que se poderia tirar ao falar-se de entidades sem fins lucrativos: entender que as mesmas não deveriam ter resultado positivo, superávit. A proibição que se depreende do art. 14, II, do CTN, refere-se à não distribuição do lucro e, não, a obtê-lo.

⁹⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. 2. ed. Brasília: Senado Federal, 2012.

⁹¹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 611510 RG. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 21 de outubro de 2010.

As instituições não estão proibidas de auferirem lucros no empreendimento de suas finalidades, o que lhes é obstado é de efetuarem sua distribuição. Se lhes fosse vedada a sua obtenção, seria desnecessário serem contempladas pela exoneração fiscal. De fato, a outorga da imunidade somente tem sentido mediante a presunção de que as pessoas por ela contempladas poderiam vir a ter rendimentos tributáveis. Confirma essa assertiva comentário feito por Roque Antonio Carraza ilustrando que

“[...] as verdadeiras instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, nunca têm lucro, no sentido de resultado positivo passível de distribuição entre os investidores e participantes do capital social. Rememore-se que elas são criadas para bem servir à comunidade, vale dizer, para atingir, [...] valores que a Constituição Federal considerou relevantes a ponto de estimular que pessoas jurídicas de direito privado auxiliem o Estado a levá-los a bom termo.”⁹²

As rendas auferidas pelas instituições, os superávits, devem ser completamente aplicadas para a consecução de suas atividades fins. Os seus fundadores ou aqueles que se associam para dar-lhes existência, não se apropriam de tais resultados, mas os investem nas finalidades estatutárias de suas entidades.

Diversamente é o que ocorre com as empresas cuja finalidade é aquela de obter um resultado econômico a ser distribuído entre os sócios. Nesse caso, a apuração contábil verificará o excedente de tais empresas, cuja finalidade é a obtenção de lucro, o qual será distribuído entre seus associados. Este valor, resultado das atividades com objetivos capitalistas, é sim chamado de lucro. O que motiva as pessoas a se associarem numa instituição com finalidade lucrativa, é a distribuição do lucro, a obtenção de resultados financeiros almejados por aqueles que se agregam com esse objetivo.

O superávit das instituições sem fins lucrativos destina-se a ser reinvestido na própria entidade, com o intuito de alcançar as finalidades estatutárias. Luciano Amaro, ao estabelecer diferença entre lucro e superávit, assevera que lucro é expressão que se vincula à ideia de empresa. As instituições imunes não são empresas, exatamente porque lhes falta o escopo da obtenção do lucro, tendo sido criadas para uma finalidade altruísta. Sua criação não tem por objetivo o lucro para os seus instituidores, mas a realização de um valor que visa ao bem das

⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 113-114.

peessoas.⁹³ Portanto, a “[...] entidade pode ter renda; o que não pode é distribuí-la, vale dizer, quem cria não pode visar a lucro.”⁹⁴ A ausência de fins lucrativos, longe de ser a inexistência de resultados positivos, está ligada à natureza jurídica da instituição, que veda a sua distribuição a qualquer título.

O superávit é permitido e, mais ainda, deve ser perseguido por seus administradores e precisa ser estimulado, no dizer de Roque Antonio Carrazza, “pois, aumentando-lhes as forças econômicas, mais e melhor as capacitam a ampliar suas importantíssimas atividades”⁹⁵. Já o lucro é elemento estranho à natureza de tais instituições e, caso viesse a ser por elas praticado, estas teriam a imunidade suspensa enquanto perdurasse tal conduta.

3.3.2 Aplicação Integral dos Recursos no País

Outro requisito formal apresentado pelo art. 14 do CTN estabelece que as instituições de educação sem fins lucrativos apliquem seus recursos no País. Essa condição impede que tais entidades façam remessas a serem aplicadas no exterior, ainda que se trate de auxiliar instituição congênere, sediada fora do território nacional.

Entretanto, Roque Antonio Carrazza afirma com veemência que as instituições sem fins lucrativos, podem fazer “investimentos que eventualmente levem a aplicações no exterior. Basta que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no País”⁹⁶. O que é vedado para fins de imunidade é aplicar seus recursos no exterior sem que retornem à instituição, pois estes devem ser redirecionados para os fins a que se destina a entidade no próprio País.

Esta proibição, porém, não impede às instituições sem fins lucrativos de buscar formação para seus funcionários no exterior. Ideia que também é defendida pelo mesmo autor. O direito à imunidade não é afastado quando as instituições sem fins lucrativos buscam formação no exterior para as pessoas que lhe prestam serviço. Esta pode se dar por meio de bolsas de estudo, visando à melhor qualificação de seus quadros, também se estes forem

⁹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 20ª ed. São Paulo: Saraiva: 2014, p. 181.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 181.

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 90.

⁹⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 879.

realizados fora do País.⁹⁷ Mesmo que os recursos sejam expendidos no exterior, o resultado da formação aí obtida far-se-á sentir na própria instituição pela qualificação profissional daqueles que forem por ela beneficiados. De fato, com profissionais melhores qualificados, os resultados de investimentos dessa envergadura tendem a melhor contribuir com a formação dos cidadãos de seu país de origem. Por isso, a reserva de somas visando a esse escopo, não configura remessa ao exterior, uma vez que os resultados incidirão sobre os serviços prestados pelas instituições, dentro de suas finalidades.

As instituições de educação sem fins lucrativos, bem como as outras entidades congêneres, podem adquirir equipamentos no exterior, na busca da excelência de suas finalidades sem que isso atinja sua condição de entidade imune. Também tal prática não tipificaria remessa de recursos ao exterior, cuja alusão é feita pelo art. 14, II, do CTN, pois as referidas aquisições seriam para atender necessidades que se apresentam no País, visando aos objetivos das instituições que assim procedessem.⁹⁸ Mais ainda, buscar-se-ia otimizar os serviços prestados pelas entidades em questão, visando a suas finalidades.

Diante disso, pode-se afirmar que as ações empreendidas que tragam benefício às entidades e retorno em termos de qualidade dos serviços oferecidos por elas, são acobertadas pela imunidade. O que é vedado é o envio de recursos ao exterior caracterizado pela definitividade.

3.3.3 Manutenção de Escrituração de Receitas e Despesas

O terceiro requisito apresentado pelo art. 14, III, do CTN, diz respeito às exigências formais quanto à contabilidade no que se refere à sua escrituração. São os deveres instrumentais ou obrigações acessórias que devem ser preenchidos pelas instituições de educação sem fins lucrativos. Trata-se, portanto, de documentação que tem como finalidade oferecer meios de prova, de que a entidade está atendendo os fins para os quais foi constituída.

É a escrituração contábil que demonstra se a instituição está cumprindo os requisitos da não distribuição do lucro e da não remessa de recursos para o exterior, conforme incisos I e

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 112.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 112.

II do referido artigo. “Daí a exigência do inciso III do art. 14, do CTN, de cunho meramente instrumental”⁹⁹. Esse terceiro requisito não seria uma restrição à norma imunizante, mas é instrumento que se presta para averiguar o fiel cumprimento dos outros requisitos apontados pela lei complementar.

Mantendo a escrituração contábil, de acordo com as formalidades exigidas, a instituição tem meios comprobatórios em eventual fiscalização Fazendária. Por esse instrumento, a instituição imune pode demonstrar sua situação em relação ao cumprimento ou não dos requisitos legais, mediante a qual a exoneração tributária poderá ser mantida ou afastada.

Mesmo diante na inexistência do inciso em comento, a exigência formal de se manter a escrituração persistiria, pois a informação contábil feita com regularidade é elemento indispensável para a verificação do que dispõem os incisos I e II do referido artigo.¹⁰⁰ A Administração Fazendária, “[...] tem direito de fiscalizar se a pessoa imune preenche os requisitos da Constituição Federal e do art. 14, do CTN, para continuar a fruir da desoneração tributária”¹⁰¹. Portanto, as obrigações acessórias ou deveres instrumentais de se manter a escrituração contábil é exigência que demonstra o cumprimento dos demais requisitos.

3.3.4 Suspensão da imunidade

Mediante o descumprimento dos requisitos apontados pelo art. 14, III, a quem caberia suspender a fruição da imunidade?

Luciano Amaro faz veementes críticas ao § 1º do art. 14 do CTN, o qual dispõe que mediante o descumprimento dos requisitos do referido artigo, a autoridade fiscal pode suspender a imunidade, como se lhe fosse dado dispor a respeito de matéria constitucional.¹⁰² A permanência na condição de imune independe de ação externa à instituição, mas do seu enquadramento ou não aos requisitos legais. Mediante o não “[...] preenchimento desses requisitos por esta ou aquela entidade, o que se dá é a não realização da hipótese de

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 294.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 115.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 115.

¹⁰² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva: 2014, p. 182.

imunidade, do que decorre a submissão da entidade ao tributo gerado pelos fatos geradores a que ela venha a ligar-se como contribuinte.”¹⁰³ Descumpridos os requisitos, a imunidade desaparece, sem a necessidade da intervenção de qualquer autoridade.

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza sustenta que, mediante irregularidades na escrituração, encontradas pelos agentes fiscais, as autoridades podem suspender a imunidade. Porém, cabe-lhe a prova do descumprimento dos requisitos que deverá ser sempre apresentada pela autoridade fiscalizadora, fazendo-o mediante o exame da documentação oferecida pela instituição. Ao mesmo tempo, a alegação de irregularidade deve ser motivada para que as entidades que se encontrarem nessa situação possam, se assim o desejarem, exercer o direito que elas têm de ampla defesa. Confirmando-se a irregularidade, a imunidade poderá ser suspensa, deixando assim de ser reconhecida.¹⁰⁴

São dois modos de analisar essa exigência do art. 14 do CTN. O que se conclui é que mediante seu descumprimento, a imunidade encontrar-se-ia suspensa pelo não preenchimento das condições para a fruição do benefício da exoneração fiscal. Daí não se falar em perda de imunidade, nem em cassação. As instituições beneficiadas com a imunidade continuam nessa condição por determinação constitucional. Porém, pela falta de cumprimento das exigências contidas em preceito de lei complementar, sua imunidade é suspensa, tornando-as passíveis da incidência tributária, ficando obrigadas a recolher os impostos. Regularizada sua situação, a imunidade se restabelece retornando a entidade à sua condição de instituição imune.

3.4 Imunidade e jurisprudência do STF

A jurisprudência do STF (Supremo Tribunal Federal) tem decidido favoravelmente sobre a imunidade das instituições sem fins lucrativos no que concerne a alguns impostos e, em outros, mantém entendimento diverso.

¹⁰³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva: 2014, p. 182.

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 117.

3.4.1 Sobre o IPTU

Referente ao IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) é-lhe reconhecida a imunidade de modo abrangente. Esta não é contemplada apenas aos imóveis onde se desenvolvem as atividades fins da entidade, mas abarca também outros que, indiretamente, estão a serviço de seus objetivos.

Assim, mesmo para imóvel alugado a terceiro, o STF reconhece a exoneração do IPTU, condicionando a aplicar das receitas daí provenientes às finalidades da instituição, conforme decisão que se constata no seguinte excerto:

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.¹⁰⁵

Esta situação que, a princípio poderia parecer não estar abarcada pela imunidade em razão de não estar a serviço diretamente das finalidades protegidas pela imunidade, é reconhecida como imune. Verifica-se, nesse sentido, que o entendimento do STF está em consonância com uma interpretação ampla da imunidade, visando ao valor por ela protegido. Assinala-se, porém, que está presente a condição de que as rendas de imóvel em tal situação, reverta-se totalmente para as finalidades da instituição beneficiada com a exoneração fiscal.

Esse entendimento do STF também se verifica pelo reconhecimento da imunidade de imóveis utilizados como escritórios e residência dos membros das entidades sem fins lucrativos, em decisão no RE nº 221395 de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.

IMUNIDADE - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMÓVEIS - ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", § 4º da Constituição Federal.¹⁰⁶

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 933174. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 31 de maio de 2016.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221395. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 14 de agosto de 2001.

Confirma-se assim que, a motivação de tais exonerações também nesse caso, visa a contribuir com os objetivos da entidade, uma vez que não há nela finalidade lucrativa, mas o escopo de promover valores almejados pela Carta Maior. Assim, não somente o terreno onde se desenvolvem as atividades fins da instituição é imune ao IPTU, mas conforme a jurisprudência citada, também outros imóveis são abarcados pela imunidade desse imposto. A condição para fruir do benefício é o emprego dos valores auferidos pelo aluguel às finalidades da instituição, no primeiro caso e, no segundo, o serviço prestado pelos dirigentes à entidade.

No que se refere à exoneração desse imposto, o STF tem reconhecido também sua imunidade a terrenos sem edificação, pertencentes às instituições contempladas no art. 150, VI, c. Nesse sentido, pode-se citar o Recurso Extraordinário nº 767.332, MG, acolhido em Repercussão Geral, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Mediante tal recurso, o STF decidiu, por maioria, reafirmar a jurisprudência sobre a matéria que reconhece também, a este caso, a não incidência da exação fiscal.¹⁰⁷ O STF também reconheceu a imunidade de imóvel destinado a estacionamento para estudantes, a título gratuito, que forem alunos de instituições de educação sem fins lucrativos conforme ementa que segue:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.¹⁰⁸

Constata-se que a jurisprudência tem sido larga na interpretação da imunidade referente a esse tributo.

3.4.2 Sobre o IRPJ

Outro imposto cuja imunidade vem sendo confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, é o Imposto de Renda sobre aplicações financeiras. Essa exoneração havia sido excluída pela Lei Ordinária nº 9.532/97, em seu art. 12, § 1º. Tal dispositivo afastava a imunidade sobre os rendimentos e ganhos de capital, que fossem auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Sua vigência foi suspensa por força da decisão

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 767.332, MG. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 31 de outubro de 2013.

¹⁰⁸ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 308449. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 27 de agosto de 2002.

proferida em Medida Cautelar na ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) nº 1802, conforme excerto que segue:

O Plenário desta Corte reconheceu que a imunidade das entidades de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, c, da CF), alcança os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras, ao deferir, em parte, a medida cautelar postulada na ADI 1.802, em ordem a suspender, com eficácia erga omnes (art. 11, § 1º, da Lei 9.868/1999), a vigência do art. 12, § 1º, da Lei 9.532/1997.¹⁰⁹

Assim, as instituições que se enquadram na imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição Federal/88, podem dela usufruir também sobre as aplicações financeiras, de acordo essa decisão.

3.4.3 Sobre o ITBI

No que se refere ao ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), a jurisprudência tem reconhecido a imunidade das instituições contempladas pela art. 150, VI, c, da CF/88, conforme se verifica na ementa que segue:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SENAC. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINALIDADE LUCRATIVA. ITBI. IMUNIDADE. - FALTA DE PREQUESTIONAMENTO DA QUESTÃO RELATIVA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, "c", da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais.¹¹⁰

Interessante notar que a não incidência do ITBI se aplica também, conforme decidido, na aquisição de imóvel para ser alugado a terceiro, não se restringindo ao seu uso

¹⁰⁹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. AR no AI nº 805.722/SP. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2013.

¹¹⁰ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 235737. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 13 de novembro de 2001.

para a realização direta das atividades fins da instituição. Mediante o decidido, depreende-se que a destinação dos recursos justifica o afastamento do gravame em questão. Consta-se desse modo, que a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, também em relação a esse imposto não é restrita e sim, ampla, em vista das finalidades almejadas pela exoneração fiscal.

3.4.4 Sobre o IOF

No que concerne ao IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), também aqui a jurisprudência do STF tem sido favorável à imunidade, mantendo a não incidência tributária nas aplicações de curto prazo para as entidades por ela contempladas. Tramita ainda no Supremo Tribunal Federal, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 611.510 S/P¹¹¹, cujo tema em destaque é o reconhecimento ou não dessa imunidade aos fatos referentes ao imposto em comento, ocorridos anteriormente à Lei Complementar 104, de 2001. Esta inseriu no rol taxativo do artigo 9º, IV, do Código Tributário Nacional, as fundações, entidades sindicais, instituição de educação e assistência social.

3.4.5 Sobre o ICMS

Embora na doutrina haja entendimento de que todos os impostos são abrangidos pelas normas de imunidade contidas no art. 150, VI, c, da CF/88, mesmo os impostos indiretos, conforme Roque Antônio Carrazza¹¹², diferente tem sido o julgamento dessa corte no que se refere ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que faz parte desta categoria de impostos. Veja-se a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – IMUNIDADE – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito, não abrangendo o contribuinte de fato.¹¹³

¹¹¹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RG no RE nº 611510/SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília: 21 de outubro de 2010.

¹¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 79.

¹¹³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 491574 AgR. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 21 de agosto de 2012.

Mediante tal decisão, constata-se a distinção existente entre contribuinte de fato e de direito para fins de reconhecimento também da imunidade tributária. O entendimento que se encontra fundamentando a decisão é de que o ICMS é incidente sobre a circulação de bens, enquanto a imunidade contemplada no art. 150, VI, c, refere-se ao patrimônio, à renda e aos serviços, sendo tais entidades contribuintes de direito. Portanto, de acordo com o STF, referidas instituições não se enquadram como imunes no caso, pois figuram como consumidoras finais, sendo assim, contribuintes de fato. Na verdade, ainda subsistem dúvidas quanto à possibilidade de fruição da imunidade em relação aos impostos indiretos, pelos motivos retro levantados. Por isso, é caminho ainda ser percorrido pelas entidades contempladas com a outorga constitucional da exoneração fiscal, para terem reconhecida sua imunidade em relação a um número maior de impostos.

E, assim, poder-se-ia continuar a busca sobre as decisões da jurisprudência a respeito dos diversos impostos referentes às imunidades de que se trata nesse trabalho. Porém, a jurisprudência trazida tem por finalidade ilustrar o assunto, não tendo pretensão alguma de fazer um levantamento aprofundado a respeito, o que não deixaria de ser tarefa bastante instigante.

3.5 Remuneração dos administradores

Uma vez que é vedada às instituições sem fins lucrativos a distribuição de lucros, caberia questionar, então, como se classifica a remuneração dos que, de alguma forma, lhe prestam seus serviços e se esta é permitida.

A remuneração é uma contraprestação pelo trabalho de qualquer pessoa que venha a realizá-lo, não sendo diferente no que concerne às instituições imunes. Especificamente, se as entidades de educação assim o fazem, também em relação a seus administradores, tal fato não caracteriza distribuição de lucro, em razão de consistir em retribuição pelos serviços prestados. Nesse sentido, inexistente norma constitucional que disponha sobre a obrigação da gratuidade do trabalho. Pelo contrário, o trabalho humano figura no art. 1º, IV, da Constituição Federal de 1988, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Já no caput de seu art. 170, o referido dispositivo preceitua que um dos fundamentos da ordem econômica é o trabalho humano, cuja finalidade, juntamente com o livre iniciativa, é a

de “assegurar a todos existência digna”¹¹⁴. Por sua vez, no art. 193, o primado do trabalho figura como base da ordem social.

De tais regras constitucionais, decorre que o trabalho é de suma importância tanto para a República, bem como para a ordem econômica e social. Uma vez que ele visa a assegurar à pessoa a dignidade de sua existência, esta deve se dar por meio da remuneração diante da atividade laboral. Disso decorre que também nas instituições sem fins lucrativos a remuneração não somente é permitida aos que lhes prestam serviço, mas é uma garantia protegida constitucionalmente, na qual se incluem os seus dirigentes.

Helena Taveira Tôres, é contundente ao afirmar que “[...] descumpra a Constituição quem pretende afastar o direito de remuneração dos dirigentes das entidades amparadas pela imunidade.”¹¹⁵ O que se veda a tais entidades é a distribuição de lucro que em nada se assemelha à remuneração pelo trabalho prestado. O que cabe ressaltar é sua proporcionalidade às funções ocupadas. A presença de exageros em tais pagamentos poderia configurar uma forma dissimulada na distribuição de lucro, o que viria a ferir a natureza da instituição beneficiadas pela exoneração fiscal. Sendo assim, tanto a remuneração de funcionários, como de prestadores ou dirigentes, não configura distribuição de lucro desde que realizada dentro dos padrões de mercado.

As leis de remuneração de mercado são balizadoras para se verificar se ela é adequada à função desempenhada na instituição. Sendo permitida, “o que não é aceitável é que, através de pagamentos exorbitantes, se proceda a uma distribuição disfarçada do patrimônio ou das rendas da instituição.”¹¹⁶ Por isso a retribuição deve ser proporcional aos serviços realizados.

A remuneração realizada fora de tais parâmetros, logicamente com exagero para mais, é aquela que afasta a imunidade.¹¹⁷ Assim, se adotada a prática de remunerar, fora dos padrões usuais, funcionários, dirigentes, gestores ou administradores, a imunidade é afastada,

¹¹⁴ Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

¹¹⁵ TÔRES, Helena Taveira. Imunidade e Entidades sem Fins Lucrativos e Remuneração de Diretores e Conselheiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2014, p. 148-189, p. 157.

¹¹⁶ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. Imunidades Tributárias das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, v. 2, nº 3, p. 167-172. São Paulo, jan-mar 1978, p. 171.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 877.

cuja justificação é a utilização de forma disfarçada de distribuir lucros. Tal artifício estaria atingindo o aspecto material da outorga da exoneração. Afinal, tais instituições são contempladas com a imunidade, desde que não tenham fins lucrativos.

Por outro lado, seria impensável pretender que as pessoas que prestam serviço a tais entidades, pudessem fazê-lo sem serem remuneradas. O mesmo pode-se dizer dos seus dirigentes. O trabalho realizado mediante voluntariado, embora sempre louvável, poderia inviabilizar as instituições de atingirem seus objetivos, dada a complexidade de se levar adiante, nessas condições, serviços relevantes à sociedade. Roque Antônio Carrazza é defensor dessa causa, afirmando sobre as entidades imunes que é “[...] desejável que elas tenham dirigentes que atuem, em tempo integral, com profissionalismo e competência. Ora, como encontrar tais dirigentes, se não se puder remunerá-los de modo adequado?”¹¹⁸ Portanto, seria incabível exigir que dirigentes trabalhassem de forma gratuita, “[...] com base no voluntariado – que, no mais das vezes, como sabido e consabido, passa pelo amadorismo e pela incompetência”¹¹⁹.

Dada a seriedade e exigência em se oferecer serviços de qualidade, especificamente no que tange à educação, tanto dirigentes, quanto profissionais que prestem serviços às entidades imunes, não somente podem, mas devem ser remunerados de acordo com a tarefa desempenhada.

3.5.1 Remuneração dos administradores estatutários

Chegados até aqui, caberia ainda perguntar se a remuneração é permitida aos diretores estatutários.

Neste ponto convém observar que, por si só o cargo não permite a remuneração a tais dirigentes. Porém, se este for cumulado com um serviço efetivamente prestado como diretor executivo na instituição, não há impedimento para que isso ocorra.

O que se veda aos diretores estatutários é que atuem com interesse econômico, devendo os resultados obtidos serem aplicados na instituição e na consecução de suas

¹¹⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, P. 878.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 878.

finalidades. Vale dizer, os interesses dos diretores não podem residir em dividendos ou em qualquer outro resultado de interesse pessoal. Assim, todo trabalho realizado na instituição deve voltar-se para suas finalidades estatutárias, e não para os interesses de dirigentes ou associados.

Portanto, não há impedimento de que diretor estatutário exerça esta função cumulativamente com a de diretor executivo, sendo remunerado em contraprestação pelo serviço desempenhado¹²⁰, afastada a hipótese da remuneração pura e simplesmente pelo cargo ocupado.

3.6 Rendas provenientes de atividades atípicas

Uma questão que se põe, diz respeito às receitas auferidas pelas instituições de educação sem fins lucrativos e as demais congêneres, não provenientes de suas finalidades essenciais. Interroga-se se tais entradas seriam acobertadas pela imunidade ou não.

A doutrina tem-se orientado no entendimento de que a origem dos recursos não vem ao caso. O que de fato, deve ser levado em consideração, é a destinação dos recursos aos fins a que tais entidades se propõem. Daí decorre que as receitas obtidas mediante atividades não essenciais, desde que aplicadas aos fins institucionais, são alcançadas pela imunidade.

O entendimento predominante orienta-se no sentido de que a origem da receita não é fator que determina o que será alcançado pela exoneração tributária, mas sim a sua destinação, pois “[...] o que a Lei Maior exige é a correspondência entre a renda obtida e sua aplicação, voltada ao implemento de suas finalidades essenciais.”¹²¹ Assim o que determina a alcance da exoneração tributária é destinação dos recursos e não sua origem. Ficando demonstrado que os recursos são revertidos para as finalidades estatutárias, inexistem motivos jurídicos que justifiquem ser-lhes retirada a desoneração tributária.¹²²

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 111.

¹²¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, 177.

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. Op, cit., p. 86.

Um elemento a que se deve atentar, é o de que tais atividades não venham a sobrepor-se às finalidades institucionais. Ao desenvolver atividades atípicas, tais instituições devem se abster de fazê-lo de modo a representar concorrência com empresas que desempenhem atividades similares em âmbito comercial. Caso isso venha a ocorrer de modo sistemático, poderia representar ofensa ao princípio da livre iniciativa, um dos fundamentos da República que se encontra gravado no art. 1º, IV, da Constituição Federal.

Somente a título exemplificativo, são permitidas rendas provenientes de aluguéis, estacionamento, bem como de aplicações financeiras, o que vem sendo confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme ementas trazidas a este trabalho, podendo-se agregar a seguinte:

A imunidade não é restrita apenas à renda decorrente do objeto social da entidade, mas sim toda aquela auferida de forma regular visando resguardar o seu patrimônio dos efeitos corrosivos da inflação, como ocorre com as aplicações financeiras.¹²³

Conforme se depreende desse excerto de jurisprudência, o que justifica a renda obtida fora do âmbito do objeto social da entidade é sua destinação, cuja finalidade é proteger o patrimônio da instituição imune.

3.7 Fruição da imunidade - exigência postulação

As instituições contempladas pela imunidade, somente passarão a usufruí-la mediante postulação para que a exoneração fiscal lhes seja reconhecida pelas diferentes esferas da administração. Disso decorre que a imunidade não se dá de modo automático, mas os interessados deverão pleiteá-la em relação aos diferentes impostos, individualmente, diante da instância competente para fazê-lo.

A autoridade administrativa fará a análise da entidade, bem como da documentação apresentada, para verificar se ela corresponde ao que preceitua a regra imunizante, “[...] após o que reconhecerá a imunidade do político ou da instituição educacional ou assistencial.”¹²⁴

¹²³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 611510 RG. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 21 de outubro de 2010.

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 389.

Tal decorre da regra constitucional que abriga a imunidade em comento por ser de eficácia contida, cujos efeitos são postergados ao momento da comprovação dos requisitos constantes no art. 14 do Código Tributário.

De fato, esse procedimento é exigido para que as instituições sem fins lucrativos tenham sua imunidade reconhecida.

CONCLUSÃO

Depois de realizar um percurso dentro do tema da imunidade tributária, procurando clarear alguns elementos atinentes à exoneração tributária das instituições de educação sem fins lucrativos, é possível chegar a algumas conclusões.

Contata-se que o tema é bastante amplo e, o aspecto abordado no presente trabalho, representa apenas uma minúscula parcela do que se pode considerar a seu respeito.

Pôde-se constatar que a distinção entre imunidade e isenção, hoje suficientemente claras, teve de percorrer um caminho empreendido pelos esforços dos estudiosos do direito tributário, os quais clarearam conceitos que hoje se apresentam.

Reconheceu-se que a norma que imuniza está no mesmo patamar das normas que conferem competência tributária aos entes políticos, estando, portanto, no mesmo patamar constitucional. Verificou-se sua natureza jurídica, ficando evidenciado tratar-se de norma ontológica em razão também da natureza das instituições sem fins lucrativos, beneficiárias das normas imunitórias, as quais são despidas de capacidade contributiva.

Constatou-se que, a eficácia normativa das regras exonerativas, está entre aquelas de eficácia contida, necessitando de Lei Complementar para sua efetiva aplicação. Porém, na inexistência desta, tais normas teriam aplicabilidade imediata.

Quanto à duração da existência das normas de imunidade, verificou que ela coincide com o tempo da Constituição que as abriga, por isso, vocacionadas à perenidade. Tal qualidade decorre de tais regras figurarem como direitos públicos subjetivos, protegidos por cláusula pétrea, não podendo ser suprimidas sequer por emenda constitucional.

As normas de imunidade têm como destinatários os entes políticos, pois se tratam de normas de estrutura destinadas à construção de outras regras.

Constatou-se que as instituições contempladas pela imunidade do art. 150, VI, c, embora possam ter capacidade econômica, são destituídas de capacidade contributiva.

Foi possível constatar a importância da exoneração fiscal às instituições contempladas pela imunidade, em razão dos valores constitucionais a serem alcançados por meio da iniciativa privada, em colaboração com o Estado. Assim, firma-se a convicção de que outorga da imunidade nada mais é que um reconhecimento, uma contraprestação pela relevância dos serviços prestados pelas entidades em comento. Suas finalidades estatutárias altruístas, para as quais se revertem todas as rendas auferidas, é que justificam a exoneração constitucional.

No entanto, verifica-se que a fruição da imunidade não se apresenta tão simples, diante de determinadas situações. Esta constatação decorre da necessidade que as instituições têm de recorrer ao judiciário para terem reconhecida a exoneração fiscal em certos casos, conforme jurisprudência trazida a esse trabalho.

Permite-se o superávit às instituições imunes, não havendo impedimento para que isso ocorra. Confirma-se, assim, que os resultados positivos não configuram lucro. Este se diferencia do superávit, pois é obtido com a finalidade de ser distribuído entre os sócios das empresas da finalidade lucrativa. Portanto, o superávit não fere a natureza das instituições sem fins lucrativos, pois sua finalidade é a de ser aplicado integralmente na consecução dos objetivos estatutários. Uma questão que permanece, talvez pelo insuficiente aprofundamento do assunto, é a possibilidade de superávit fiscal como resultado do exercício financeiro, equivalente ao valor tributável pelo imposto de renda em empresas com finalidade lucrativa. Em havendo superávit fiscal, sem que o excedente não fosse reaplicado durante o exercício financeiro a título de despesa, este acobertado pela imunidade? Tal questão permanece para um maior aprofundamento posterior.

A questão que se punha quanto à possibilidade de remuneração dos dirigentes das instituições imunes, resultou evidente ser possível. Esta, não somente é permitida, mas como em todo trabalho, é contraprestação devida pelo serviço efetivamente prestado. De acordo com a Constituição vigente, na qual o trabalho figura como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, o trabalho tem por finalidade assegurar à pessoa a dignidade de sua existência. Por isso nada justifica que os diretores executivos não possam ser remunerados, mesmo os estatutários quando sua função for cumulada com aquela de dirigente executivo.

Ao concluir esse trabalho, resta a certeza de que o contato com o tema da imunidade é vasto, desafiador e apaixonante em razão dos princípios motivadores de tais normas e dos valores que pretendem alcançar.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva: 2014.

ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires F. Imposto sobre Serviços. Tributação de anúncios e destaques em lista ou guias telefônicas. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. *Revista de Direito Tributário*, v. 11, nº 39, p. 105-121, jan-mar 1987.

_____, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, nº 55 p. 136-142. São Paulo, jan-mar 1991.

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v.1, n 1, p. 67-100, jul-set de 1977.

BRASIL. Código Tributário Nacional. 2. ed. Brasília: Senado Federal, 2012.

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

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. Imunidades Tributárias das instituições de educação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 2, n 3, p. 167-172, jan-mar. 1978.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10ª ed. Revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: 2011.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 17, n 62, p. 76-98, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do Patrimônio, rendas e serviços relacionados às atividades essenciais dos templos de qualquer culto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Imunidades das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. Imunidade de Entidades sem Fins Lucrativos e Remuneração de Diretores e Conselheiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes Questões atuais de Direito Tributário*. 18º v. São Paulo: Dialética, 2014.