

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Vinícius Sodré Moralis

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO

SÃO PAULO

Vinícius Sodré Moralis

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Pós-Graduação (Especialização), como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Direito, na área de Direito Tributário sob orientação da Professora-Orientadora Valéria Zotelli.

São Paulo – SP
Janeiro de 2014

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar a imunidade tributária conferida às instituições de educação, prescrita pela Constituição Federal em seus artigos 150, VI, "c", e 195, § 7º.

O presente estudo terá como enfoque a atuação paraestatal quando da consecução dos objetivos fundamentais do Estado.

Com efeito, o Estado não tem condições de prover os direitos sociais básicos de toda a sua população. Nesse contexto, surgem as instituições de educação como verdadeiras coadjuvantes das atividades estatais.

Os referidos entes, despidos de qualquer finalidade lucrativa, passam a fazer as vezes do Estado e a servir ao interesse público.

Diante disso, recebem da Constituição Federal o benefício da imunidade tributária, que nada mais é do que uma exoneração fiscal em face dos serviços prestados perante a sociedade.

Nesse panorama, abordaremos o sistema constitucional tributário, os princípios que de maneira mais estreita se relacionam com a norma imunizante e o conceito de imunidade tributária, bem como seu conteúdo e alcance.

No mesmo sentido, procuraremos relacionar a imunidade tributária com os conceitos de educação e assistência social, analisando-a sob o viés da responsabilidade social e da implementação das atividades estatais.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 05 |
| 2. BREVE HISTÓRICO | 07 |
| 2.1. Histórico das Imunidades Tributárias no Brasil | 08 |
| 3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMUNIDADE | 11 |
| 4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA | 15 |
| 4.1. Conceito e Natureza Jurídica | 15 |
| 4.1.1. A imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar | 15 |
| 4.1.2. A imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada | 19 |
| 4.1.3. A imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária | 20 |
| 4.1.4. Conceito de imunidade tributária mais adequado para o presente trabalho | 20 |
| 4.2. Aplicabilidade da imunidade tributária a todas as espécies tributárias | 21 |
| 5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA | 24 |
| 5.1. Definição de Princípio e sua relação com a imunidade tributária | 24 |
| 5.2. Princípio da Capacidade Contributiva | 25 |
| 5.3. Princípio da Isonomia | 26 |
| 5.4. Princípio Republicano | 27 |
| 5.5. Princípio da Supremacia do Interesse Público | 28 |
| 6. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO | 29 |
| 6.1. Considerações iniciais | 29 |
| 6.2. A Educação na Constituição Federal | 31 |
| 6.3. Das Instituições de Educação | 32 |
| 6.4. As Instituições de Educação como Beneficiárias da Imunidade Tributária | 33 |
| 6.4.1. Ausência de finalidade lucrativa | 35 |
| 6.4.2. Gratuidade dos serviços | 36 |
| 6.4.3. Generalidade quanto aos beneficiários | 38 |
| 6.4.4. Finalidades essenciais | 40 |

| | |
|---|-----------|
| 7. IMUNIDADE E OS REQUISITOS EXIGIDOS PELA LEI. ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL | 43 |
| 7.1. Inciso I – Proibição quanto à distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas | 44 |
| 7.2. Inciso II – Aplicação integral dos recursos no Brasil | 45 |
| 7.3. Inciso III – Obrigação para com os deveres instrumentais | 45 |
| 7.4. Parágrafo 1º - Da suspensão da imunidade | 45 |
| 7.5. Parágrafo 2º - Finalidades essenciais | 46 |
| 7.6. Disposições da Lei 9.532/97 | 46 |
| 7.7. Lei de Filantropia (Lei 12.101/2009)..... | 49 |
| 8. CONCLUSÕES | 52 |
| 9. BIBLIOGRAFIA | 54 |

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, por meio de princípios e normas, estabeleceu as diretrizes do Estado brasileiro e consagrou os objetivos precípuos para a concretização do bem-estar social. Dentre esses objetivos, intimamente ligada à manutenção de um mínimo vital para os indivíduos, destaca-se a educação como um meio para a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como para a redução das desigualdades sociais e regionais.

A Constituição cidadã, como também é conhecida, guarda, em boa parte de seus dispositivos, regras que vislumbram garantir direitos sociais fundamentais à condição humana e, por conseguinte, a consecução de um Estado Social e Democrático de Direito¹.

Nessa toada, percebe-se, nitidamente, o caráter social de que é revestido nosso ordenamento jurídico, que conferiu ao Estado obrigações perante a sociedade, sempre com a finalidade maior de satisfação do interesse público.

Entretanto, o Estado, pelos mais diversos obstáculos que se colocam à sua frente, não tem condições de, sozinho, atender às necessidades, nem mesmo as básicas, de toda a sua população, ou seja, uma parcela da sociedade deixa de fruir de seus direitos básicos devido à ineficiência da administração pública.

Nesse cenário, a fim de conseguir implementar ao menos os direitos sociais mais elementares, o Estado passa a se valer de entidades privadas, que o auxiliarão, fazendo-lhe as vezes, de modo a amparar toda a coletividade.

Tais entidades, como as instituições de educação sem fins lucrativos, são verdadeiros entes paraestatais que secundam o Estado quando da concretização de seus propósitos.

Por prestarem um serviço que beneficia o interesse público e realizarem atividades que têm como finalidade o bem comum, essas pessoas, que obrigatoriamente não podem ter finalidade lucrativa, recebem o reconhecimento da Constituição Federal, que as contempla com o benefício da imunidade tributária.

A imunidade tributária, grosso modo, é uma desoneração fiscal, fixada constitucionalmente, oferecida pelo Estado a determinadas pessoas. No caso das instituições de educação, a imunidade se mostra como uma verdadeira compensação pelo papel que elas assumem na sociedade.

¹ A definição de Estado Social e Democrático de Direito vai ao encontro dos propósitos demarcados pela Constituição brasileira. Nesse sentido, Carlos Ari Sundfeld bem o definiu: “Em termos sintéticos, o Estado Social e Democrático de Direito é a soma e o entrelaçamento de: constitucionalismo, república, participação popular direta, separação de Poderes, legalidade, direitos (individuais, políticos e sociais), desenvolvimento e justiça social.” (*Fundamentos de Direito Público*, p.56).

Diante desse panorama, em que organizações privadas com finalidades públicas e sem qualquer escopo lucrativo assumem para si a obrigação de fomentar o desenvolvimento social, é que se desenvolverá a presente monografia.

Saliente-se que o enfoque será principalmente em relação à imunidade tributária a que fazem jus as instituições de educação, sem fins lucrativos.

Nesse contexto, nos valendo da mais abalizada doutrina nacional, bem como da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, começaremos o nosso estudo com base numa abordagem histórica do instituto imunitório, assim como da análise etimológica da palavra imunidade.

A seguir, nos debruçaremos no estudo da competência tributária, que é de fundamental importância para entendermos o liame existente entre ela e as normas imunizantes.

Posteriormente, veremos as várias concepções da palavra imunidade, que nos ajudarão a compreender melhor nosso objeto de estudo, e estabeleceremos o conceito mais adequado para o presente trabalho.

Mais adiante, faremos uma aproximação entre a imunidade tributária e princípios constitucionais fundamentais à manutenção do Estado brasileiro, quando perceberemos que as normas de imunidade despontam como verdadeiras cláusulas pétreas.

Por fim, abordaremos a imunidade tributária sob o viés da educação, identificando o seu elemento teleológico, esclarecendo alguns conceitos e investigando os requisitos essenciais que as instituições devem preencher para fazer jus à exoneração fiscal.

2. BREVE HISTÓRICO

Para melhor compreensão do tema a ser abordado no presente trabalho, convém relatar, ainda que de maneira breve, o nascimento e evolução histórica das imunidades tributárias, a fim de promover um simples embasamento histórico-cultural, que nos servirá de alicerce para a construção do raciocínio desenvolvido neste estudo.

De início, dos ensinamentos colacionados por Sílvio Meira, há que se registrar que desde que existem os tributos, existem maneiras pelas quais determinadas pessoas são liberadas da obrigação tributária².

A etimologia da palavra imunidade, de forma esclarecedora, nos reporta ao latim, língua em que o vocábulo *immunitas* significa negação de múnus ou encargo³, ou seja, trata-se de uma forma de exoneração, de uma desobrigação em face de uma situação onerosa.

A referida *immunitas* era uma medida utilizada no tempo do Império Romano, pela qual se deixava de exigir a cobrança de determinados tributos, como, por exemplo, de templos religiosos e de bens públicos. Também estavam desobrigados de prestações tributárias os indivíduos de elevado status social, bem como médicos e professores.

Nas diferentes civilizações da Antiguidade, a exoneração fiscal também se fazia presente e se assentava basicamente na diferenciação dos estratos sociais. Na Pérsia, por exemplo, as camadas sociais privilegiadas, como a aristocracia, estavam dispensadas de obrigações tributárias.

Também na Idade Média, as exonerações tributárias não passavam de comprovados privilégios àqueles que, de alguma forma, detinham o poder. Nesse período, era o clero e a nobreza que gozavam dos favoritismos fiscais.

O que se pode notar até o presente momento é que as exonerações tributárias, nos períodos tratados acima, não guardavam qualquer relação com o comprometimento social, nem com os ideais de isonomia, universalidade e supremacia do interesse público. E nem poderia ser diferente, tendo em vista que, durante grande parte da história da humanidade, as sociedades eram manipuladas pelos detentores do poder, que tinham por objetivo a manutenção de seus privilégios e, conseqüentemente, daquela ordem social que lhes era favorável.

Todavia, com a evolução social, política e cultural da humanidade, mais precisamente com a Revolução Francesa e seus ideais de liberdade, igualdade e

² MEIRA, Sílvio. *Direito Tributário Romano*, p.6. apud COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 25.

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Imunidade tributária e seus novos aspectos*, p.105. apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 243.

fraternidade, houve um rompimento do modelo social e político que concedia privilégios a uma minoria. Um novo cenário foi estabelecido e a concessão de privilégios a determinadas classes deixou de ser tolerado. A igualdade entre as pessoas e a submissão de todas ao Estado de Direito passou a ser a nova realidade social, que transformaria a sociedade em todos os seus âmbitos.

É nesse panorama que as imunidades tributárias deixam de ser meras regalias concedidas às classes abastadas e se tornam instrumentos capazes de garantir que determinadas atividades, por serem complementares às funções do Estado e, conseqüentemente, fundamentais ao desenvolvimento social, sejam realizadas sem a onerosidade da tributação.

2.1. Histórico das Imunidades Tributárias no Brasil

No Brasil, a evolução das imunidades tributárias se deu de maneira paulatina e concomitante à evolução do próprio Direito Tributário.

No final do século XVIII, a deflagração de movimentos de independência política em relação ao domínio da Coroa Portuguesa contribuiu significativamente para que o ideário da isonomia se estendesse também para o campo da tributação.

Cite-se a título de exemplo, a Inconfidência Mineira, que eclodiu, principalmente, devido à carga excessiva e desproporcional de impostos instituídos pela Metrópole. É nesse cenário revolucionário, que o Estado de Direito começa a ser vislumbrado pela sociedade brasileira, inclusive com o estabelecimento de traços gerais da ordem tributária.

A partir desse momento, com o advento da Independência do Brasil, o tema das imunidades tributárias, com maior ou menor relevo, passou a ser contemplado pela ordem política nacional, como restará demonstrado com uma breve análise dos textos constitucionais brasileiros.

A Constituição de 1824, outorgada ainda no tempo do Império do Brasil, previu situações de não tributação ao assegurar a desobrigação em relação a determinadas taxas, como no caso de socorros públicos e instrução primária. O referido diploma legal inseriu ainda em nosso ordenamento, nas palavras de Regina Helena Costa, a essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva⁴.

Em 1891, foi promulgada a Constituição que instituiu a República e a Federação, rompendo-se com a forma unitária e adotando-se o Federalismo como forma de Estado.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 28. Tais princípios restam evidentes da leitura do artigo 179, inciso XV da Constituição de 1824: "Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres".

Diante disso, foi contemplada, pela primeira vez, a imunidade recíproca de bens, serviços e rendas públicas entre a União e os Estados-membros⁵.

Seguindo-se, a Carta de 1934 continuou a respaldar a imunidade recíproca das pessoas políticas com o diferencial da inclusão dos Municípios, já considerados componentes da estrutura federativa. Ademais, tal ordenamento reiterou a vedação ao embargo aos cultos, já prescrita na Constituição anterior.

Após a Constituição de 1937, que nenhuma inovação trouxe em relação ao tema das imunidades tributárias, foi promulgada a Carta Política de 1946, que apresentou grandes inovações para o campo das imunidades tributárias, muito em função do seu caráter democrático. Dentre as exonerações concedidas por tal Constituição está a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social, bem como do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

A próxima Constituição, datada de 1967, basicamente manteve as mesmas imunidades prescritas anteriormente. Algumas outras imunidades pontuais foram inseridas no ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional 1, de 1969⁶.

Por fim, a Carta de outubro de 1988 trouxe inovações importantes para a concessão das imunidades tributárias, tais como a menção à ausência de finalidade lucrativa das entidades de educação e assistência social, além da inclusão das fundações, dos partidos políticos e das entidades sindicais de trabalhadores dentre as entidades imunes.

Diante da evolução aqui retratada, resta cristalino que a imunidade deixou de ser um mero favoritismo fiscal e passou a figurar como um instrumento essencial e concretizador dos interesses da sociedade, ao passo que está intimamente ligado à estrutura estatal.

Assim, assentada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, a imunidade tributária, segundo Regina Helena Costa, transparece a idéia de que “determinadas pessoas, bens e situações, dada a sua natureza jurídica ou sua importância para a sociedade, merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação”⁷.

Diante desse panorama, faz-se relevante a abordagem do presente tema, tendo em vista que as imunidades tributárias estão intimamente relacionadas ao controle da

⁵ A Constituição de 1891 não considerava os Municípios entidades autônomas componentes da estrutura federativa.

⁶ Dentre as imunidades trazidas pela referida Emenda Constitucional, ressalte-se aquelas referentes ao Imposto Territorial Rural sobre pequenas glebas e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 31.

atuação estatal frente ao interesse público, assim como com a satisfação das finalidades sociais previstas em nossa Lei Maior.

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMUNIDADE

A competência tributária, como bem definiu Roque Antonio Carrazza, é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos⁸. O exercício dessa competência está intimamente ligado ao tema das imunidades tributárias, que, de certo modo, delimitam o âmbito da tributação. Diante disso, antes mesmo de conceituarmos o nosso objeto de estudo, qual seja, as imunidades tributárias, convém nos debruçarmos sobre a sistemática que proporciona o nascimento dos tributos.

No Brasil, a competência tributária encontra-se consagrada pela Constituição Federal, que de maneira pormenorizada traçou o alcance, as condições e os limites da tributação. O legislador originário, quando versou sobre tal competência, estabeleceu normas constitucionais que servem de limites para a atuação dos legisladores ordinários quando da instituição de tributos.

Em outras palavras, o constituinte delineou de maneira extremamente cuidadosa a seara de atuação de cada pessoa política, criando, dessa maneira, um sistema tributário rígido, em que não poderá haver tributação fora das hipóteses arroladas no Texto Constitucional, sob pena de inconstitucionalidade da lei criadora do tributo.

Saliente-se, que a criação de tributos somente poderá ser feita pelas pessoas políticas, ou seja, só têm competência tributária a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Isso se explica pelo fato de que as exações tributárias só podem ser criadas por lei. Como apenas as pessoas políticas são detentoras de um corpo legislativo próprio, apenas a elas cabe a criação de tributos.

Desse modo, nossa Carta Magna desenhou um sistema tributário em que habilitou para o exercício da competência tributária as pessoas políticas, as quais têm a faculdade de fazer nascerem os tributos em nosso ordenamento jurídico.

É em nossa Lei Maior, portanto, que se deve basear o exercício de todas as prerrogativas conferidas às pessoas políticas. Sendo assim, a cada pessoa política foi conferida uma área de atuação quando da instituição de tributos, de tal modo que essa atuação deve encontrar respaldo nos princípios e normas prescritas pelo legislador constituinte.

Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, temos que a Constituição é para as pessoas políticas uma Carta de Competências Tributárias, que indica o que elas podem, o que não podem e o que devem fazer, enquanto tratam de tributos. Ademais, o tema da competência tributária, em nosso ordenamento, é

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 505.

exclusivamente constitucional, ao passo que foi esgotado de maneira minuciosa pelo legislador constituinte⁹.

Ao prescrever com minudência a competência tributária das pessoas políticas, houve por bem o legislador constituinte estabelecer um sistema rígido quanto à instituição de tributos, de tal sorte que deixou uma restrita margem de liberdade para a atuação do legislador ordinário, que deve seguir as diretrizes previstas na Lei Magna.

Continuando na esteira dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza¹⁰, assevera o professor que:

“De fato, a Carta Magna traçou a *regra-matriz* (a *norma padrão de incidência*, o *arquétipo*) de cada exação, apontando, direta ou indiretamente, a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível* das várias espécies e subespécies tributárias. Logo, o legislador, ao exercitar a competência tributária de *sua* pessoa política, deverá ser fiel, em tudo e por tudo, à *regra-matriz constitucional* do tributo com o qual está se ocupando”.

Tamanho cuidado do legislador constituinte com a demarcação das competências tributárias de cada pessoa política tem como escopo maior a observância de princípios basilares do Estado brasileiro, haja vista que cada pessoa política deve possuir autonomia econômica para a concretização do princípio federativo, estabelecido pelo artigo 1º da Constituição Federal.

Dito de outro modo, se União, Estados, Distrito Federal e Municípios não gozassem de receitas próprias, haveria o comprometimento de nossa forma de Estado, pois não existe federação sem descentralização, tampouco sem autonomia política.

Dessa maneira, a competência tributária, da forma como foi prescrita por nossa Lei Maior, é uma medida assecuratória da autonomia dos entes políticos, que por disporem de receitas próprias, conseguem realizar as atribuições que lhes foram conferidas pelo texto constitucional, sem que sofram interferências externas¹¹.

Ressalte-se que, além do princípio federativo, a distribuição das competências tributárias para as pessoas políticas também observa e ajuda a materializar os princípios

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos*, 1ª ed. Brasília, Ed. Rosseto, 2006, p. 13.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos*, 1ª ed. Brasília, Ed. Rosseto, 2006, p. 13.

¹¹ Para que os entes políticos cumpram com as obrigações que a Constituição Federal lhes atribuiu, é necessário que eles disponham de recursos financeiros. Parte desses recursos é obtida por meio da tributação. Geraldo Ataliba, em *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 29, ensina que: “5.1. Os políticos (homens que dirigem o estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro. 5.2. A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos. (...)”.

republicano, da autonomia municipal e distrital, da isonomia, da segurança jurídica, dentre outros.

Assim, essa aptidão que cada pessoa política tem para fazer nascerem tributos, ao mesmo tempo em que encontra seus limites nos princípios fundamentais de nossa ordem jurídica, também promove a manutenção de nosso Estado, como delineado pelo constituinte originário.

Todo esse regramento prescrito por nossa Constituição estabelece limitações que norteiam a atuação dos responsáveis pela instituição dos tributos. Além de se submeter às formalidades legais, a criação dos tributos deve auxiliar na concretização dos interesses fundamentais de nossa sociedade.

Nessa toada, Hugo de Brito Machado¹², ao discorrer sobre as limitações do exercício da competência tributária, assim lecionou:

“O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária”.

A partir desse excerto, é possível vislumbrar a estreita relação existente entre a competência tributária e as imunidades, como afirmamos no início deste capítulo. Ora, se imunidade significa desobrigar alguém ou bens de uma situação onerosa, temos que as regras de imunidade são verdadeiras limitações ao exercício da competência tributária.

Dessa forma, ao criar as normas imunizantes, o constituinte elegeu determinadas pessoas¹³ como destinatárias das imunidades tributárias, impedindo assim, que elas sejam oneradas por tributos, frutos do exercício da competência tributária dos entes políticos.

Destarte, a Constituição Federal, para atender ao interesse público e dar segurança jurídica ao nosso ordenamento, prescreveu normas que impedem o nascimento dos tributos em determinadas situações. Portanto, as pessoas políticas, ao legislarem, devem respeitar as normas imunizantes, que são limitadoras da competência tributária.

Regina Helena Costa bem definiu a relação entre imunidade e competência tributária: “A relação entre competência tributária e a norma imunizante é tanto mais destacada quando se observa que esta impede a existência daquela na situação que expressa ou implicitamente aponta”¹⁴.

Com efeito, as normas que versam sobre as imunidades tributárias afastam pessoas ou situações da extensão da tributação, tendo em vista que sequer permitem que seja exercida a faculdade de criar tributos.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 28ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 294.

¹³ No presente trabalho, trataremos das Instituições de Educação.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 56.

Em face do exposto, restou demonstrado o liame existente entre competência e imunidade tributária, de tal sorte que ambas versam sobre a instituição de tributos, porém em sentidos opostos. Enquanto a primeira autoriza o exercício da tributação, a segunda o limita.

4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

4.1. Conceito e Natureza Jurídica

Tendo por base o caminho percorrido até esse momento, já é possível vislumbrar, ainda que de maneira superficial, no que consiste o instituto da imunidade tributária.

Entretanto, conceituar tal instituto não é das tarefas mais fáceis, haja vista que a expressão admite diversos significados.

Para se ter uma idéia da complexidade do tema aqui abordado, mister se faz mencionar as palavras de Paulo de Barros de Carvalho¹⁵, que, logo no início do capítulo sobre imunidade de seu Curso de Direito Tributário, assevera que:

“Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político. Entre os autores que mais destramente cuidaram do assunto, há poucas discrepâncias, reinando certo equilíbrio de conceitos, singular e estranho, num tema que teria tudo para provocar as mais acesas discussões acadêmicas”.

Com efeito, tanto a melhor doutrina quanto a jurisprudência dividem-se em diferentes correntes acerca da natureza jurídica e conceito de imunidade tributária. Diante disso, comentaremos brevemente três das principais correntes doutrinárias, o que contribuirá para a formação de um conceito mais preciso e adequado para o presente trabalho.

4.1.1. A imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar

Pelo exposto no capítulo anterior, quando tratamos da competência tributária, ficou evidente que da mesma forma que o Texto Constitucional permite a criação de tributos, por meio da competência tributária, ele também restringe a atuação dos entes políticos quanto ao exercício dessa competência. Tal restrição nada mais é do que uma limitação constitucional ao poder de tributar, que se convencionou chamar de imunidade tributária.

No entanto, conceituar imunidade como uma limitação constitucional ao poder de tributar, apesar de não ser tecnicamente errado, não é de todo preciso, tendo em vista que

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 170.

as limitações abrangem outros institutos além das imunidades, tais como os princípios e a repartição de receitas tributárias¹⁶.

Dessa maneira, não é adequado definir as imunidades tributárias como limitações constitucionais ao poder de tributar, pois isso não traria à tona com clareza a sua verdadeira natureza jurídica.

Com efeito, a Constituição Federal, nos artigos 150 a 152, na seção que trata das limitações do poder de tributar, estabelece que:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁶ Nesse sentido, é de extrema relevância as lições de REGINA HELENA COSTA quanto às referidas limitações: “Destarte, a repartição de competências tributárias, os princípios e as imunidades configuram limitações ao poder de tributar. Os dois últimos são a face mais visível de tais limitações, como assevera Luciano Amaro.

Essas limitações entrelaçam-se. As imunidades e os princípios constitucionais tributários aproximam-se porquanto compõem o âmbito de exercício da competência tributária atribuída a cada pessoa política, fixada constitucionalmente. Estes, porque orientam o válido exercício da competência tributária; aquelas, porque demarcam a amplitude das normas atributivas de competência.

O que torna as imunidades, então, limitações ao poder de tributar distintas dos princípios? Embora as imunidades possuam, dentre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente prestigiados, estes com ela não se confundem.

Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.

Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Nesse aspecto, pois, reside a primeira distinção ente os princípios e as imunidades. À generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante. Em segundo lugar, verifica-se que, enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios tributários pressupõem, assim, a existência de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a inexistência dessa competência” (*Imunidades Tributárias*, págs. 34-35).

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

§ 1º - A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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

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

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º - Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato

gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

Da leitura dos dispositivos supra, é possível compreender com maior facilidade o que foi exposto no início do capítulo, ou seja, a noção de que nem toda limitação ao poder de tributar é uma imunidade¹⁷.

De fato, o Texto Constitucional, de maneira generosa e observando princípios basilares de nosso ordenamento jurídico, houve por bem estabelecer diversos limites no tocante à instituição de tributos, tendo como finalidade resguardar valores sociais, políticos, religiosos, dentre outros.

Entretanto, apenas alguns desses limites se enquadram como imunidades tributárias, o que nos permite perceber a impropriedade de conceituar tal instituto como uma mera limitação constitucional ao poder de tributar.

Por outro giro, o termo limitação ao poder de tributar é completamente vago e não traduz com especificidade a essência do significado de imunidade.

¹⁷ Nesse momento, é importante trazer à colação o entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem todas as limitações têm status de imunidade. No entanto, de acordo com a natureza da limitação, a expressão imunidade ganha acepções diferenciadas. Vejamos: “A expressão *imunidade tributária* tem duas acepções.

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado *estatuto do contribuinte*; c) com efeito de *confisco*; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou de bens (salvo a hipótese do *pedágio*); e) afrontando o *princípio da uniformidade geográfica*; e f) fazendo tábua rasa do *princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens*.

E, *outra*, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declara ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 735).

Diante dessa constatação, faz-se necessário um estudo mais detalhado acerca do conceito de imunidade tributária, a fim de que sua natureza reste bem delineada e não se confunda com as outras categorias que também delimitam o exercício da competência tributária.

4.1.2. A imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada

Gerado Ataliba¹⁸ definiu o fenômeno jurídico da incidência como a “subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.

Mutatis mutandis, a não-incidência seria a não subsunção de um fato ao prescrito na hipótese legal, ou seja, seria uma situação em que não ocorrem os pressupostos necessários para o nascimento da relação jurídico-tributária.

O que se pode notar é que as noções de incidência e não-incidência pressupõem o prévio exercício da competência tributária pelo ente político apto para tal função, ou seja, tais institutos encontram-se plasmados no plano infraconstitucional.

Para se falar ou não em incidência, é necessário que o tributo já exista. Em outras palavras, é dizer que o Texto Constitucional conferiu a competência tributária para uma pessoa política, que a exerceu, fazendo nascer o tributo.

Em contrapartida, quando falamos em imunidade estamos nos referindo a uma limitação da competência tributária, ou seja, o ente político, por estar impedido constitucionalmente de instituir o tributo, nem mesmo fez nascer aquela exação, não sendo apropriado se falar, portanto, em incidência ou não-incidência.

Nesse momento, é apropriado transcrever o conceito que Hugo de Brito Machado¹⁹ conferiu à expressão imunidade tributária:

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

Dessa maneira, pode-se inferir a incoerência em definir imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, pois as normas imunizantes, por representarem uma delimitação negativa da competência tributária, encontram-se no plano

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*, 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 45.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 284.

constitucional, não sendo admitido que o legislador ordinário sequer se incline pela instituição da exação tributária.

4.1.3. A imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária

Também padece de impropriedade conceituar imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária, pois tal definição nos traz a idéia de que a competência tributária é um instituto preexistente, que vem a ser restringido posteriormente pela imunidade.

Todavia, como já visto de maneira exaustiva no presente trabalho, tanto as normas de competência, quanto as normas de imunidade tributária são impostas pelo Poder Constituinte Originário, ou seja, ambas as disposições se dão de maneira concomitante, não havendo que se falar em exclusão ou supressão de uma pela outra.

De fato, no tocante à instituição de exações tributárias, as normas imunizantes atuam simultaneamente com as normas competenciais, porém, o fazem em sentidos opostos. Enquanto estas permitem a tributação, aquelas a restringem.

Nesse sentido, explica Paulo de Barros Carvalho que “a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”.

Diante disso, resta claro que o uso das expressões “exclusão” e “supressão” não é adequado para definir de maneira precisa o termo imunidade tributária.

4.1.4. Conceito de imunidade tributária mais adequado para o presente trabalho

Ao longo da apresentação dos diversos conceitos nos subitens deste capítulo, pôde-se depreender que nenhuma das acepções aqui tratadas definiu com exatidão o significado do nosso objeto de estudo.

Como esta monografia tem o objetivo de dissertar acerca da imunidade tributária das Instituições de Educação, só chegaremos próximo de seu conceito adequado quando analisarmos, além do seu aspecto formal, a sua feição substancial.

Em primeiro lugar, quanto ao seu aspecto formal, já restou evidente que a imunidade se apresenta como uma norma constitucional delimitadora da competência tributária, ou seja, determina até onde o poder tributário pode agir.

Já no tocante ao seu aspecto substancial, a imunidade se mostra como um direito público subjetivo conferido a determinadas pessoas, as quais terão a garantia de não serem atingidas pelos entes tributantes.

Com efeito, a Constituição Federal, em observância a princípios e garantias constitucionais, estabeleceu normas imunitórias, que dotadas de expressiva carga axiológica, apresentam verdadeira vocação em limitar o poder de tributar²⁰.

Vê-se, portanto, que as imunidades tributárias orbitam em torno de valores consagrados pelo constituinte, e que, de certa forma, alicerçam o interesse público de nossa sociedade.

No caso específico das Instituições de Educação, o elemento teleológico que sustenta sua imunidade encontra guarida na prestação de um serviço público, que atende o direito à educação e auxilia o Estado.

Diante de tais esclarecimentos, já é possível vislumbrar com maior rigor a abrangência e complexidade do termo imunidade tributária.

Por fim, nos valeremos do conceito formulado por Regina Helena Costa²¹, que definiu imunidade tributária como:

“a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”.

4.2. Aplicabilidade da imunidade tributária a todas as espécies tributárias

Tema polêmico no passado, que vem se sedimentando na atualidade, mas que ainda suscita divergências no direito tributário, é aquele referente à extensão da imunidade tributária sobre as diferentes espécies de tributos.

A maioria da doutrina tradicional sempre sustentou que as imunidades diziam respeito apenas aos impostos. Tal entendimento deveu-se, possivelmente, pelo fato de a Constituição Federal dispensar maior atenção a estes tributos não vinculados à ação estatal.

No entanto, apesar de o Texto Constitucional ter se dedicado com maior afinco a uma espécie tributária, não é correto concluir que isso implica a impossibilidade de implementação da imunidade para os demais tributos. Até mesmo porque, não há na Constituição qualquer impedimento para que isso aconteça.

Nesse sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho²²:

“Querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forrando-se a ela as taxas e as contribuições de melhoria. Tudo sobre o fundamento de que o texto do Diploma Básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo art.

²⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 277.

²¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 52.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 179.

150, VI, cita, nominalmente, a espécie de tributos que Geraldo Ataliba nomina de *não-vinculados*. Além do mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e a contribuição de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos. Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como produto de exame meramente literal (e apressado) ou como resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige”.

A indignada argumentação do eminente jurista ganhou força a partir de 1988, quando a Constituição Federal criou diversas situações de imunidades referentes a taxas. Os dispositivos que contemplam as referidas imunidades são os seguintes: artigo 5º, incisos XXXIV, “a” e “b”, LXXIII, LXXIV, LXXVI, “a” e “b”, LXXVII, artigo 208, I, artigo 226, § 1º e artigo 230, § 2º.²³

O conteúdo dos dispositivos supracitados garante aos cidadãos direitos como o de petição aos Poderes Públicos, de obtenção de certidões, de assistência jurídica, de registro civil de nascimento, de acesso à assistência social, dentre outros.

Seguindo-se, com o advento de emendas constitucionais, a Constituição Federal passou a abrigar normas imunizantes em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Dentre elas, citemos o artigo 195, § 7º, do Texto Constitucional, que contempla a exoneração de contribuição social destinada à seguridade social em relação às entidades beneficentes de assistência social.

²³ Art. 5º; XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos; LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito; LXXVII - são gratuitas as ações de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania; Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º - O casamento é civil e gratuita a celebração; Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida. § 2º - Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.

Nesse diapasão, resta claro que “as normas imunizantes podem referir-se a quaisquer tributos, sendo suficiente, para o estabelecimento da exoneração fiscal, que assim o deseje a Constituição.”²⁴

²⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 46.

5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

5.1. Definição de Princípio e sua relação com a imunidade tributária

Os princípios são peças fundamentais de um sistema, ao qual conferem harmonia, lógica, racionalidade, e fazem com que se possa compreender a sua organização. Para se compreender o sistema jurídico, o cientista necessita identificar como os princípios o ordena, e que a sua enunciação tem como utilidade auxiliar no conhecimento. Dessa forma, a identificação dos princípios é o meio mais eficaz para se fazer a distinção entre os diversos sistemas.

No ramo do Direito, os princípios podem ser definidos como normas fundamentais da ordem jurídica, que devido ao seu forte conteúdo axiológico e elevado grau de abstração e generalidade, direcionam o intérprete quanto à tradução e aplicação das demais normas.

Roque Antonio Carrazza²⁵ definiu princípio jurídico como:

“um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Quando falamos de princípio, não podemos nos furtar da magistral definição de Celso Antônio Bandeira de Mello²⁶:

“Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico”.

São, portanto, os princípios constitucionais, valores que orientam toda a ordem jurídica e permitem que o Estado cumpra os objetivos a que se propõe.

No Direito Tributário não será diferente. Os princípios dirigirão a atuação de todas as normas jurídicas, intervindo, conseqüentemente, no exercício da competência tributária, bem como na aplicação das regras imunizantes.

Além disso, não se pode olvidar que as regras de imunidade tributária encerram em si uma grande carga valorativa, tendo em vista que as exonerações sempre prestigiam elementos essenciais para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, págs. 44 e 45.

²⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2008, p. 53.

Ademais, saliente-se a função social assumida pela tributação, que além de promover o desenvolvimento econômico de um Estado, também deve proporcionar aos seus cidadãos uma política contemplativa de direitos humanos e concretizadora de justiça social.

Dessa maneira, diante da estreita conexão entre exonerações tributárias e valores consagrados constitucionalmente, apontaremos, a seguir, alguns dos princípios que nos parecem guardar maior relação com as imunidades tributárias.

5.2. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva prescreve, basicamente, o ideal de que o contribuinte que possui maior riqueza patrimonial deve pagar, proporcionalmente, mais do que aquele contribuinte que possui menor riqueza.

Em outras palavras, quem tem mais deve contribuir com mais para os cofres públicos, a fim de que se perfaça o equilíbrio entre os cidadãos.

Infere-se dessa breve afirmação, a íntima relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade. Nesse sentido, asseverou Roque Antonio Carrazza que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade”²⁷.

Nesse diapasão, a capacidade contributiva evidencia a busca de se tratar de forma distinta situações diversas, de modo que se alcance a Justiça Fiscal.

Nesse momento, já é possível perceber a estreita ligação entre o princípio *sub examine* e a condição do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Trilhando o mesmo caminho, Regina Helena Costa definiu capacidade contributiva como “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”²⁸.

Do conceito acima transcrito, podemos afirmar, então, que as pessoas que possuem capacidade contributiva e, conseqüentemente, capacidade econômica, jamais serão beneficiárias nas normas imunitórias? Só será imune o contribuinte que apresentar pouca ou nenhuma aptidão para ser sujeito passivo?

A resposta para as duas perguntas é a mesma: não. Primeiro, é importante ter bem claro que a imunidade tributária pressupõe a existência de capacidade econômica, pois sendo esta inexistente, não haveria que se falar em manifestação patrimonial e tampouco em imunidade, ou seja, o que não existe não pode ser imune.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 94.

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 107.

Além disso, quando o Texto Constitucional prescreve a imunidade em relação à determinada pessoa, como é o caso das instituições de educação, ele o faz justamente com o escopo de reconhecer a sua capacidade econômica e impedir que ela seja tributada.

Ao consagrar tal preceito, a Lei Maior desconsidera a capacidade contributiva dessas pessoas, preservando-lhes a capacidade econômica, para fins de que elas atinjam suas finalidades, as quais coincidem com as do Estado.

Tendo seu patrimônio imune das exações tributárias, essas pessoas, ao desempenharem suas funções, ajudarão o Estado a atingir seus objetivos, o que fará da sociedade, de maneira indireta, beneficiária das normas imunizantes, pois aproveitará de seus efeitos quando da realização de atividades de assistência social, educação, dentre outras.

Assim, temos que não seria isonômico, muito menos justo, que as pessoas as quais aqui estamos tratando fossem tributadas como qualquer outro contribuinte, pois diante da função social que desempenham merecem tratamento diferenciado. Caso contrário, restaria maculado o princípio da capacidade contributiva.

Diante disso, é de extrema importância a conjugação do princípio da capacidade contributiva com as normas de imunidade tributária, pois a observância de tais institutos permite ao Estado privilegiar pessoas e situações que, ao cabo de contas, aproveitará o interesse público.

5.3. Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia, também conhecido como princípio da igualdade, prevê que seja dispensado tratamento igualitário para todas as pessoas que se encontrem em situação jurídica equivalente. Do mesmo modo, admite a discriminação entre pessoas que estejam em situações distintas, desde que essa discriminação se dê nos limites de suas desigualdades.

Assim como ocorre com o princípio estudado anteriormente, é inegável a relação existente entre isonomia e imunidade tributária. A princípio, podemos nos inclinar pelo entendimento de que todos devem contribuir com as obrigações tributárias nos limites de suas disponibilidades financeiras.

Entretanto, o papel que cada pessoa exerce no cenário social serve de importante fator de discriminação para que sejam contempladas as imunidades tributárias. De fato, pessoas que desempenham atividades complementares às do Estado, contribuindo para a manutenção da coisa pública, devem ser tratadas de maneira diferente no tocante à tributação.

Com efeito, há que se traçar uma linha divisória que contemple os objetivos consagrados pela Constituição Federal, de modo a desonerar as pessoas que exercem funções relevantes para o interesse público, a fim de que a igualdade se perfeça.

Pelo exposto, é patente o liame existente entre imunidade e o princípio da isonomia, tendo em vista que a interação de ambos ganha razão de ser quando da satisfação de interesses da sociedade.

5.4. Princípio Republicano

O princípio republicano se fundamenta no ideário de que o Estado deve instrumentalizar a legitimidade popular, de modo que se atinja a satisfação plena do interesse público.

Noutras palavras, é dizer que por meio da República, forma de governo que permite a participação popular no governo, o Estado se aproximará da noção de igualdade formal entre as pessoas.

Com efeito, o princípio aqui tratado repugna qualquer forma de privilégio de um cidadão em detrimento do outro. A noção de coisa pública veda qualquer concessão de vantagens capazes de gerar um mal-estar social.

Nesse diapasão, temos que as formas de exoneração tributária que se perpetuaram no passado, estudadas no segundo capítulo, não se compatibilizam com o princípio republicano, por não guardarem qualquer relação com o interesse público.

De fato, já podemos notar que a arrecadação tributária exercida pelo Estado tem como objetivo principal a satisfação dos interesses da sociedade. Infere-se, portanto, que o tributo possui importante função social, tendo em vista que atua na busca de um bem comum.

Do mesmo modo, quando a Constituição Federal prestigia determinada pessoa com a imunidade tributária, desobrigando-a de pagar determinadas exações, na verdade, está enaltecendo o interesse público e consagrando o princípio republicano.

Isso ocorre na medida em que o ente imunizado exerce na sociedade papel equivalente à prestação de serviços estatais, ou seja, há uma efetiva contribuição para com a concretização dos ideais da sociedade.

Nessa toada, faz-se nítido um viés deveras importante e que está arraigado no princípio republicano, qual seja: o de ser um instrumento perseguidor da Justiça.

Dessa maneira, podemos compreender do princípio em questão que, para a gestão da *res publica*, o Estado pode se valer do instituto das imunidades tributárias, para fins de atingir as finalidades públicas constitucionalmente delineadas.

5.5. Princípio da Supremacia do Interesse Público

Um dos pilares do direito administrativo, ramo do qual o direito tributário se despende, é o princípio da supremacia do interesse público. Nos termos deste princípio, a administração pública está adstrita a satisfazer os interesses públicos, ou seja, os interesses da coletividade, em detrimento de quaisquer interesses particulares.

Diante disso, o Estado deve se valer de todos os recursos de que dispõe para atender às necessidades da sociedade, conforme as diretrizes básicas prescritas em seu Texto Constitucional.

As imunidades tributárias nada mais são do que um desses recursos, haja vista que permitem a consecução de resultados favoráveis ao interesse público.

Como já vimos, as normas imunizantes, em um de seus aspectos, desobrigam determinadas pessoas em face do desempenho delas frente à persecução de objetivos consagrados constitucionalmente.

Assim, por exemplo, uma instituição de educação, por secundar o estado na concretização do bem comum, terá sua capacidade econômica preservada para dar continuidade aos seus relevantes trabalhos.

Dessa maneira, a norma que trata de imunidade demonstra seu caráter instrumental, pois a sua finalidade precípua vai ao encontro da satisfação dos anseios de todo o complexo social.

6. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

6.1. Considerações iniciais

A Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, “c”, estabelece que:

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

VI - instituir impostos sobre:(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições de educação** e de assistência social, **sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei”. (grifo nosso)

Mais adiante, no artigo 195, § 7º, prescreve o Texto Constitucional que:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social **as entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei”. (grifo nosso)

As instituições de educação sem fins lucrativos, cumpridos alguns requisitos, podem ser certificadas como entidades beneficentes de assistência social, conforme previsão da Lei 12.101/2009, também conhecida como Lei da Filantropia, *in verbis*:

“Art. 1º. A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou **educação**, e que atendam ao disposto nesta Lei”. (grifo nosso)

Dessa maneira, as instituições as quais estamos tratando no presente trabalho passam a ser beneficiadas não só com a imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da CF, mas também com a exoneração estabelecida pelo artigo 195, § 7º, do Texto Constitucional; ou seja, além de estarem desobrigadas de recolher impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços, também serão contempladas com a imunidade relativamente às contribuições para a seguridade social.

A título de esclarecimento, da leitura dos artigos supracitados, devido a impropriedades cometidas pelo legislador, é possível que surjam algumas dúvidas, as quais desde já requerem elucidações prévias.

Em primeiro lugar, a despeito da equivocada utilização do termo 'isenção' no § 7º, do artigo 195, é cristalina a percepção de que os dispositivos constitucionais acima transcritos têm o condão de desonerar as instituições de assistência social de determinadas exações tributárias, sendo, portanto, verdadeiras normas imunizantes²⁹.

Nesse sentido, esclareceu Sacha Calmon Navarro Navarro Coêlho:

“O art. 195, § 7º, da Superlei, numa péssima redação, dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social. Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com *habitat* constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional. As pessoas imunes, na espécie, são as beneficentes, isto é, as que fazem o bem, a título de assistência social, em sentido amplo, sem *animus lucrandi*, no sentido de apropriação do lucro.”³⁰

Em segundo lugar, esclareçamos que o uso de expressões distintas para identificar o beneficiário das normas imunitórias, a saber, “instituições de educação sem fins lucrativos”, no artigo 150, VI, “c”, e “entidades beneficentes de assistência social”, no artigo 195, § 7º, não se justifica.

Ambas as expressões de que se socorreu o legislador são equivalentes e abrangem a todas as pessoas jurídicas que exercem atividades no âmbito da assistência social³¹. Dar outra interpretação que não esta, seria atentatório ao princípio da igualdade, além de contrariar o interesse público.

²⁹ Nesse momento, é importante fazermos uma digressão a fim de estabelecermos a distinção entre os institutos da imunidade e da isenção. A imunidade, como já estudamos, é exoneração advinda de norma constitucional que impede a existência da competência tributária. Está intimamente relacionada com a implementação dos objetivos do Estado. Já a isenção é uma desoneração fiscal concedida pelo legislador infraconstitucional, tendo relação estreita com a conjuntura econômica e social do país. Enquanto a primeira tem sede na Constituição Federal e impede o exercício da competência tributária, ou seja, sequer vem a existir qualquer relação jurídico-tributária, a segunda tem natureza legal e obsta a constituição do crédito tributário, ou seja, apesar de existir a relação jurídico-tributária, impede-se que a obrigação tributária torne-se exigível. Diante disso, resta evidente que o disposto no artigo 195, § 7º, do Texto Constitucional trata-se de imunidade e não de isenção. A esse respeito, asseverou Leandro Paulsen: “Como norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, cuida-se de imunidade e não, propriamente, de isenção. A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado. A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la.” (LEANDRO PAULSEN, *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 560.)

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, p. 159.

³¹ Nesse sentido, Leandro Paulsen, compilando as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, p. 309) e de James Marins (*Fundações Privadas e Imunidade Tributária*, RDDT nº, janeiro/98, p. 20/30), assim concluiu:

Assim, ao estabelecermos essa equivalência, estenderemos o manto da imunidade a todas essas pessoas que prestam a assistência social, independente da denominação que apresentem.

Feitas essas considerações, convém agora definirmos em que consiste o instituto da educação, para daí em diante podermos nos aprofundar mais em nosso objeto de estudo.

6.2. A Educação na Constituição Federal

Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme previsão do artigo 3º da Carta Magna, são: “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

A concretização de todos esses objetivos requer, necessariamente, uma sólida base educacional capaz de transformar os cidadãos e, conseqüentemente, toda a sociedade, razão pela qual a Constituição Federal buscou delinear o desenvolvimento do país por meio da educação.

No ordenamento jurídico brasileiro a educação tem elevado status constitucional, uma vez que o direito à educação recebeu tratamento extremamente amplo na Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a educação é tratada de forma minuciosa pela Constituição; seja em seção específica, em seus artigos 205 a 214, seja em várias outras disposições ao longo do Texto Constitucional.

A Constituição Brasileira, conhecida como Constituição Cidadã, devido ao seu nítido caráter social, prestigia em seu artigo 6º uma série de direitos sociais, que compõem esse feixe de direitos essenciais. Vejamos:

“É apenas aparente a suposta dicotomia entre instituição (art. 150) e entidade (art. 195), que, a rigor, não encontra amparo sólido no nosso ordenamento jurídico. Aliás, muito se debatiu sobre a natureza jurídica da locução *instituição* usada na Constituição Federal. No mais das vezes, têm-se mostrado infrutíferas as tentativas da Fazenda Pública em restringir as espécies de pessoas jurídicas abrangidas pela alcunha de instituição... A esta tentativa opôs-se a autorizada crítica de Sacha Calmon Navarro Coelho: A palavra instituição não tem nada a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber distinguir, quando a distinção é fundamental e não distinguir quando tal se apresenta desnecessário. Instituição é palavra desprovida de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurá-la aqui e alhures, no direito de outros povos. É um functor operacional. O que a caracteriza é a função e os fins que exercem e buscam, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação, etc. O destaque deve ser a função e os fins.” (LEANDRO PAULSEN, *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 254.)

“Art. 6º São direitos sociais a **educação**, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. (grifo nosso)

Mais adiante, estabelece o Texto Constitucional:

“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.”

O referido artigo 205 prevê de forma precisa três objetivos básicos da educação: *pleno desenvolvimento da pessoa, preparo para o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho*; todos capazes de proporcionar aos seres humanos prestações positivas transformadoras de suas realidades, bem como de promover sua adequada integração em determinado ambiente cultural.

Nesse sentido, convém destacar as lições de Celso Bastos e Ives Gandra Martins sobre a educação:

“A educação, antes de mais nada, significa o cultivo do ser humano e o desenvolvimento de suas potencialidades. Ela envolve uma concepção global do homem, que deve ser desenvolvido em todos os seus diversos aspectos, sejam eles físicos, emocionais, sociais, intelectuais, morais ou motores, no sentido de integrá-lo mais adequadamente à cultura à qual pertence.”³²

Podemos depreender, portanto, que o Texto Constitucional Brasileiro garantiu destaque à educação, por entendê-la essencial à consecução de seus objetivos precípuos, assim como demonstrar consonância com a Declaração Universal dos Direitos do Homem.³³

Dessa maneira, já nos valendo de um entendimento mais apurado acerca da educação, é possível vislumbrarmos a relação entre a prestação de serviço das instituições de educação e o instituto da imunidade tributária.

6.3. Das Instituições de Educação

³² BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 417.

³³ Artigo XXVI. 1. Toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito. 2. A instrução será orientada no sentido do pleno desenvolvimento da personalidade humana e do fortalecimento do respeito pelos direitos humanos e pelas liberdades fundamentais. A instrução promoverá a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e grupos raciais ou religiosos, e coadjuvará as atividades das Nações Unidas em prol da manutenção da paz. 3. Os pais têm prioridade de direito na escolha do gênero de instrução que será ministrada a seus filhos.

Como acabamos de ver acima, a educação consiste num direito social, consubstanciado numa prestação positiva proporcionada pelo Estado, direta ou indiretamente, capaz de possibilitar avanços significativos na vida das pessoas e, conseqüentemente, desenvolvimento social.

Vimos também, que a política educacional é um direito do indivíduo e um dever do Estado. Entretanto, em que pese o papel fundamental exercido pelo Estado em face da elaboração dessa política de ordem pública, a Constituição Federal também conta com o apoio da família e dos particulares, como os prestadores desses serviços educacionais.

Nesse sentido, é a previsão do artigo 209, da Lei Maior:

“Art. 209. 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”.

Não obstante, a garantia de acesso à educação seja um dever do Estado, os particulares também poderão atuar no seguimento da prestação de serviço educacional, desde que cumpram normas, requisitos e obtenham a autorização do Poder Público.

Essa atuação poderá se dar com a exploração do mercado e, portanto, vislumbrando lucros; ou então poderá ocorrer apenas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências.

Nessa segunda hipótese, tais pessoas jurídicas de direito privado, que, sem finalidade lucrativa, secundarão a atividade estatal quando da prestação de serviços educacionais serão denominadas, para os fins deste trabalho, de instituições de educação.

6.4. As Instituições de Educação como Beneficiárias da Imunidade Tributária

A educação é um conceito constitucional que revela o comprometimento do Estado brasileiro em concretizar os objetivos fundamentais aos quais se propõe, bem como em garantir aos seus cidadãos a difusão da educação, da cultura e do ensino, assegurando-lhes, em última análise, o direito fundamental da dignidade da pessoa humana.

Todavia, o Estado não consegue, sozinho, prestar todos os serviços capazes de permitir que a sociedade desfrute, sequer, dos direitos sociais mais elementares, tais como a saúde, a moradia, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados etc.

Diante desse panorama de debilidade estatal, surge a necessidade de que entidades privadas atuem juntamente com a administração pública, a fim de preencher as lacunas deixadas pelo Estado quando da realização de todas as suas obrigações.

Essas entidades despontam no cenário social com o desígnio de colaborar com Estado de modo a acudir suas deficiências. São, portanto, coadjuvantes do propósito estatal, na medida em que prestam serviços de utilidade pública e colaboram para a realização do bem comum.

Nesse diapasão, temos que essas entidades privadas, sem fins lucrativos, da sociedade civil, são verdadeiros entes paraestatais, tendo em vista que colaboram com o Estado na realização de serviços tendentes a satisfazer as necessidades coletivas.

Noutras palavras, as instituições de educação, sem fins lucrativos, prestam um favor à sociedade, realizando o que o Estado tinha a obrigação de fazer e, por falta de estrutura adequada e recursos, infelizmente, não faz³⁴.

A partir da compreensão do papel assumido por essas instituições no cenário social, resta evidente o motivo pelo qual a Constituição Federal houve por bem declará-las imunes em relação a determinadas exações tributárias³⁵.

A norma imunizante, nesse caso, afigura-se como uma recompensa às instituições beneficiadas, pela realização de atividades próprias do Estado e de relevante interesse social.

É extremamente plausível que as instituições de educação, sem fins lucrativos, por secundarem Estado na realização de suas obrigações e, por conseguinte, auxiliarem na consecução do interesse público, sejam desoneradas de parte da carga tributária.

Por outro giro, saliente-se que essa exoneração permite a tais instituições investirem mais em seu objeto social, o que, em última análise, sempre acabará beneficiando a política educacional e a realização dos objetivos constitucionalmente eleitos.

Observe-se, outrossim, que a feição social assumida pelas imunidades tributárias no contexto aqui tratado, nos permite concluir a íntima relação entre elas e a concretização do direito fundamental da dignidade da pessoa humana, prescrito no artigo 1º, III, da Constituição Federal.

Com efeito, o incentivo dado pelo Texto Constitucional às instituições privadas de educação, sem fins lucrativos, livrando-as de alguns encargos fiscais, fortalece a política educacional do Estado e, conseqüentemente, socorre um grande número de pessoas que estão longe de ter uma estrutura existencial adequada.

Nessa toada, as imunidades se apresentam como verdadeiros instrumentos auxiliares da prestação de serviços educacionais, que garantem direitos sociais

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 785.

³⁵ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: "As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade." (*Curso de Direito Tributário*, p. 191).

consagrados constitucionalmente, os quais, por sua natureza, são inerentes à condição humana e, portanto, são fundamentais.

Garantir esses direitos fundamentais é o mesmo que garantir uma existência humana digna. É preservar valores e princípios inseparáveis da condição humana. Foi nesse sentido que o constituinte elevou a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos de nossa República Federativa.

Infere-se, destarte, que as normas constitucionais que prescrevem a intributabilidade das instituições de educação têm como objetivo final a concretização do atendimento de um interesse público inafastável e, por conseguinte, da garantia da dignidade da pessoa humana.

Diante disso, nos termos do artigo 60, § 4º, IV, da Lei Maior³⁶, temos que as normas imunizantes de que estamos tratando são verdadeiras cláusulas pétreas³⁷, ou seja, têm seu núcleo essencial imodificável.

Pelo exposto neste tópico, conclui-se que o elemento teleológico que sustenta a norma imunizante é a difusão da educação e do ensino, traduzida pela realização dos objetivos básicos do Estado, bem como pela preservação dos direitos humanos fundamentais.

Além desse primordial elemento estudado neste subitem, analisaremos adiante outros componentes relevantes da norma imunitória das instituições de educação, que nos permitirão um conhecimento mais aprofundado do tema.

6.4.1. Ausência de finalidade lucrativa

Nos termos do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, é vedado aos entes políticos instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos. Vê-se, portanto, que para fazer jus à imunidade, a instituição deve preencher o pressuposto constitucional da ausência de finalidade lucrativa.

Mas em que consiste o termo ausência de finalidade lucrativa? Nesse ponto, a doutrina já é uníssona em afirmar que a ausência de fins lucrativos importa em não distribuir os lucros auferidos para os dirigentes da instituição, bem como em não reverter o patrimônio às pessoas que a criaram.

³⁶ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:(...) § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:(...) IV - os direitos e garantias individuais”.

³⁷ Dissertando sobre a imunidade tributária das Instituições de Assistência Social, que tem estreita relação ao tema tratado no presente trabalho, concluiu Roque Antonio Carrazza: “Observe-se, por outro lado, que a imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, caracteriza-se como uma concretização normativa do direito fundamental da dignidade da pessoa humana (art.1º, III, da CF). por girar em torno de um direito fundamental das pessoas, é *cláusula pétrea*, a teor do art. 60, § 4º, IV, da CF.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, págs. 784 e 785).

Nesse sentido, asseverou Regina Helena Costa:

“A qualificação de uma entidade como sendo “sem fins lucrativos” exige o atendimento de dois únicos pressupostos: a não-distribuição dos lucros auferidos (ou *superávits*) e a não-reversão do patrimônio da mesma às pessoas que a criaram, com a aplicação dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade.³⁸”

É importante esclarecer, que ausência de fins lucrativos não guarda qualquer relação com ausência de lucro ou até mesmo proibição de obtenção de resultados positivos. A presença de lucro é extremamente importante e inclusive essencial para que a instituição desenvolva suas atividades da melhor maneira possível.

Com a obtenção de resultados positivos, a entidade terá condições de fomentar suas atividades e desenvolvê-las com mais qualidade e em maior quantidade, o que, em última análise, beneficiará o interesse público, tendo em vista a sua natureza educacional. Foi esse o objetivo do constituinte quando estabeleceu esse pressuposto constitucional.

O que se quer dizer, portanto, com ausência de fins lucrativos é que todo o lucro obtido, além de não poder ser distribuído ou revertido para particulares, deve ser investido em proveito da própria instituição, guardando relação com as suas finalidades essenciais, a fim de que ela desenvolva suas atividades³⁹.

Nesse sentido, é a jurisprudência:

“... a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. [...]” (STF, ADIMC 1.802/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Inf. STF 336, fev/04)

Corroborando tudo o que aqui foi exposto o teor da súmula 724 do Supremo Tribunal Federal, qual seja:

“Súmula 724 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150,

³⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 181.

³⁹ Nesse sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza: “Segundo estamos convencidos, não decorre deste dispositivo que as instituições assistenciais sem fins lucrativos perdem o direito à imunidade se exercerem atividades econômicas. Também a imunidade não cai por terra se de tais atividades econômicas resultar *superávit*. Basta que o “patrimônio, a renda e os serviços” sejam relacionados às “finalidades essenciais” dessas pessoas.

O que não pode haver – agora, sim – é a distribuição do *superávit* aos fundadores, dirigentes ou administradores. Noutros termos, não pode haver *apropriação particular* dos resultados positivos, ou, mesmo, a intenção de fazê-lo (*animus distribuendi*).

Todavia, se as preditas atividades econômicas forem exercidas tendo em mira a consecução dos objetivos públicos da instituição, assegurando-lhe a sobrevivência e a consecução de seus fins estatutários, o direito à imunidade permanecerá íntegro.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, págs. 784 e 785).

VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Por derradeiro, compreende-se da referida súmula, ainda que por analogia, que todas as sobras patrimoniais obtidas pelas instituições de educação, desde que investidas no próprio objeto social das entidades, não comprometem a imunidade tributária que lhes foi conferida pelo Texto Constitucional.

6.4.2. Gratuidade dos serviços

A remuneração dos serviços prestados pelas instituições de assistência social é tema relevante frente ao instituto da imunidade tributária. Pode-se imaginar que, pelo fato de tais entidades não prestarem serviços de forma gratuita, elas perderiam o benefício fiscal. Em outras palavras, perguntar-se-ia: a gratuidade na prestação de serviços de educação é requisito para gozar da imunidade tributária? A circunstância de uma escola cobrar mensalidades de seus alunos inviabilizaria seu direito à imunidade?

Tanto na Constituição da República, quanto na legislação infraconstitucional, não há explícita qualquer disposição que nos leve a entender pela necessidade da existência de tal requisito.

E de outra forma não poderia ser. Como vimos no item anterior, tanto o lucro, como a exploração econômica são permitidas às instituições de educação, desde que os resultados positivos sejam revertidos para a consecução dos seus objetivos estatutários.

Exigir remuneração pela prestação de um serviço nada mais é do que explorar a atividade econômica, o que em nada desconfigura o caráter da entidade. Imagine-se um Centro Universitário que notadamente presta serviços na área da educação e que cobra mensalidade de seus alunos. Desde que esta instituição educacional aplique os recursos auferidos para a realização e fomento de suas atividades, continuará fazendo jus à imunidade tributária, tendo em vista o auxílio que presta ao Estado, fazendo-lhe às vezes na área da educação. O mesmo ocorre com as instituições de assistência social, um hospital por exemplo, que cobram pelos serviços prestados aos seus pacientes.

Por outro giro, como tais instituições poderiam realizar suas atividades sem a remuneração advinda da prestação de seus serviços? Apenas por meio da caridade dos particulares? Acolher tal entendimento é deveras equivocado, pois deixaria a educação, já deficiente por conta da incompetência estatal, a mercê da boa vontade e da caridade alheia.

Nesse sentido, asseverou Roque Antonio Carrazza:

“Note-se que, acaso a gratuidade fosse *conditio sine qua non* ao gozo do benefício, praticamente estaria esvaziada a norma contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Apenas algumas poucas entidades, mantidas por beneméritos ou por verbas públicas, nela se enquadrariam.

Positivamente não nos parece seja esta a melhor interpretação do Texto Constitucional. É que desatende à “*lógica da prudência*”, conatural à Ciência do Direito (jurisprudência).⁴⁰”

Continuando, fortalecem a tese da desnecessidade da gratuidade na prestação de serviços pelas instituições de educação os argumentos do referido Professor, a seguir transcritos:

“A nosso sentir, mesmo as instituições de educação privadas, que cobram mensalidades de seus alunos, são abrangidas pela imunidade. Basta que, sem fins lucrativos, se associem ao Estado na consecução dos objetivos contemplados no art. 205 da Lei Maior e, é claro, cumpram os requisitos do art. 14 do CTN (ausência de intuito lucrativo, aplicação integral de seus rendimentos no País e escrituração correta de suas receitas).⁴¹”

No mesmo sentido, corrobora a já consagrada jurisprudência:

“Outro ponto que mereceu reparo no parecer de fls. 17-19, o fato de existir um fundo de reserva de viagens de professores para o exterior. Oxalá que todas as instituições educacionais pudessem fazer a mesma coisa. Todos aqueles que militam no ensino sabem a importância e o significado de conhecimento mais íntimo e profundo de outras culturas e experiências, que se transformam, depois, em benefício da instituição que ofereceu, ao professor, elemento de aprimoramento de seu saber. (...)” (RE 79.541-GB, Relator(a): Min. Barros Monteiro, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/1971, RTJ 57/274).

“Imunidade Tributária dos estabelecimentos de educação. Não perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Na expressão “instituições de educação” se incluem os estabelecimentos de ensino que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores.

Recurso Extraordinário não conhecido. (...)” (RE 93.463-RJ, Relator(a): Min. Cordeiro Guerra, julgado em 16/04/1982, RTJ 101/769).

Dessa forma, entendemos que a gratuidade não é requisito essencial para que uma instituição de educação sem fins lucrativos goze dos benefícios das normas imunitórias.

6.4.3. Generalidade quanto aos beneficiários

O termo generalidade de que trataremos neste tópico diz respeito ao alcance de beneficiários em relação aos serviços prestados pelas instituições de educação. É necessário que tais entidades, no desenvolvimento de suas atividades, alcancem toda a

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos*, 1ª ed. Brasília, Ed. Rosseto, 2006, p. 29.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, p. 778.

coletividade? Noutras palavras, o perímetro de atuação das entidades de educação, sem fins lucrativos, influencia quanto ao gozo do benefício da imunidade?

Apesar de essas instituições realizarem atividades auxiliares às do Estado, o qual tem o dever, com base no princípio da supremacia do interesse público, de servir ao público em geral, seria equivocado admitir que os preditos entes privados estejam obrigados a servir a toda a coletividade de maneira ampla e irrestrita.

Se valer de tal posicionamento, além de ferir a razoabilidade, tornaria impraticável o trabalho desempenhado pelas instituições aqui referidas. Lembremos ainda que, ao conceder a exoneração tributária, o Texto Constitucional objetivou priorizar a consecução do bem comum, não havendo razão para aceitarmos interpretações restritivas.

Ademais, nem a Constituição Federal, nem a legislação infraconstitucional prevêm a obrigatoriedade do requisito da generalidade.

Com efeito, por tudo o que temos visto até o momento, gozarão da imunidade tributária aquelas entidades que, sem finalidade lucrativa, prestarem serviços auxiliares às atividades estatais que se revelem essenciais à manutenção da difusão da educação, enquanto interesse público inafastável.

Isso não significa dizer que se as instituições de educação atuarem restritivamente em relação a um grupo determinado de beneficiários, elas deixarão de fazer jus ao benefício imunitório.

Nesse sentido, ao falar sobre a imunidade das instituições de assistência social, com as quais podemos fazer um paralelo, é esclarecedora a lição de Roque Antonio Carrazza:

“(...) não é necessário, para a manutenção do benefício da imunidade, que a instituição assistencial sem fins lucrativos esteja aberta a qualquer pessoa que dela queira beneficiar-se. Em linguagem mais técnica, é dispensável, para os fins do art. 150, VI, “c”, da CF, o atributo da *generalidade do acesso* dos beneficiários. Basta que tal *acesso* seja marcado pela *impessoalidade* – é dizer, que todas as pessoas que preencham determinados requisitos ou pressupostos (como, por exemplo, que sejam servidores de uma dada autarquia) possam colocar-se sob o pálio da instituição assistencial. Com base em tais considerações, podemos afirmar que não perde a imunidade a instituição de assistência social sem fins lucrativos cujo raio de atuação seja restrito a uma comunidade, a uma classe de pessoas, de empregados, de servidores públicos etc. O que não se admite é a *particularização*, isto é, que os favorecidos estejam antecipadamente individualizados, sendo vedado o ingresso de outras pessoas na instituição, ainda que preencham idênticos requisitos (v.g., sejam também servidores da mesma pessoa política ou empregados da mesma fundação de direito privado ou da mesma empresa patrocinadora).
(...)”

Nunca é demais proclamar que o ideal é que as instituições assistenciais sem fins lucrativos se multipliquem, já que notórias as deficiências do Poder

Público no setor. Mais um motivo para que se afastem interpretações restritivas, que conflitam com a *intentio constitutionis*⁴².

Na mesma toada, já é consagrada a jurisprudência:

“Instituição de assistência social. **A finalidade pública da entidade e a generalidade de sua atuação não se acham comprometidas pelo fato de se destinarem ao universo de beneficiários constituídos por todos quantos são ou venham a ser empregados de uma empresa ou da própria fundação.** Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RREE 70.834; 89.012, 108.796 E 115.970. Sendo o primeiro voltado, especificamente para a situação da atual recorrente (FUNDAÇÃO RUBEN BERTA). (RE 116631, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 30/08/1988, DJ 23-09-1988 PP-24175 EMENT VOL-01516-04 PP-00750)” (grifo nosso)

“Imunidade tributária. Fundação de assistência social. Não sendo mantida com a contribuição dos beneficiários, nem tendo finalidade lucrativa, a fundação tem a característica de Instituição de assistência social, destinada a propiciar bem estar ao grupo de pessoas vinculadas às empresas patrocinadoras. **A natureza pública da instituição não provém da generalidade de seus participantes e beneficiários, mas dos fins sociais a que atende.** RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. RE 108796, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/06/1986, DJ 12-09-1986 PP-16426 EMENT VOL-01432-02 PP-00502)” (grifo nosso)

Diante disso, conclui-se que mesmo que as instituições de educação atuem de maneira pontual em relação a algum setor da sociedade, ainda assim estarão prestando um serviço de utilidade pública e de interesse da coletividade; ou seja, estarão fazendo as vezes do Estado, suprindo-lhe suas debilidades. Portanto, a generalidade quanto à prestação dos serviços não é um requisito essencial para a fruição da imunidade tributária.

6.4.4. Finalidades essenciais

Consoante prevê o § 4º do artigo 150, da Constituição Federal, a imunidade das instituições de educação diz respeito somente ao patrimônio, à renda aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

Numa primeira leitura do referido dispositivo, é possível que o intérprete da norma entenda que a exoneração tributária se dê apenas em situações em que seja possível identificar com clareza a concretização do objeto social da instituição.

No entanto, como já vimos, os mandamentos que tratam da imunidade tributária das entidades de assistência social devem ser interpretados de maneira ampliativa, tendo em vista que a sua finalidade maior é a satisfação do interesse público e do princípio da dignidade da pessoa humana, sendo, por isso, verdadeiras cláusulas pétreas.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009, págs. 786 e 787.

Dessa forma, devemos encarar o termo “finalidades essenciais” como os propósitos estruturais dos referidos entes assistenciais. Assim, há que se conferir uma ampla proteção em relação a toda verba que se destine à consecução daquelas atividades inerentes à natureza da entidade.

A partir dessa visão, admitiremos que não só patrimônio, renda e serviços estarão resguardados pela norma imunizante, como também rendimentos advindos de investimentos, de alugueres, de comercialização de bens de fabricação própria etc.

Tratando sobre o tema, Leandro Paulsen asseverou:

“O STF, em linhas gerais, segue a orientação no sentido de que a imunidade não é restrita aos impostos sobre o patrimônio, sobre a renda ou sobre serviços, mas a toda a imposição tributária, a título de impostos, que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune. Vê-se revelada essa posição, e.g., nos julgados em que o STF reconhece a imunidade relativamente ao IPMF e ao IOF.⁴³”

Nesse sentido, já se firmou a jurisprudência:

“Ementa: Recurso extraordinário. Entidade de assistência social. IPTU. Imunidade. - Há pouco, o Plenário desta Corte, 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 a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.** - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 289803, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 05/06/2001, DJ 10-08-2001 PP-00022 EMENT VOL-02038-05 PP-00967)”. (grifo nosso)

“LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. IPTU. O Tribunal a quo seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que **o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município.** Recurso extraordinário não conhecido. (RE 345830, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 08/10/2002, DJ 08-11-2002 PP-00042 EMENT VOL-02090-06 PP-01285)”. (grifo nosso)

“EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. **Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque.** Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (RE 144900, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em

⁴³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 248.

22/04/1997, DJ 26-09-1997 PP-47494 EMENT VOL-01884-02 PP-00412)".
(grifo nosso)

Diante disso, pode-se inferir que, além de patrimônio, renda e serviços, todas as atividades que guardem relação com a finalidade essencial da instituição de educação, bem como tenham seus frutos investidos na realização de seus objetivos e, por via de consequência, do interesse público, estarão desoneradas da instituição de impostos.

7. IMUNIDADE E OS REQUISITOS EXIGIDOS PELA LEI. ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como já vimos, a Constituição Federal estabelece, em seu artigo 150, VI, “c”, que para fazer jus à imunidade tributária, as instituições de educação devem atender aos requisitos e exigências estabelecidos em lei.

Esta lei, por regular uma imunidade tributária e, portanto, uma limitação constitucional ao poder de tributar, só poderá ser uma lei complementar, consoante prevê o artigo 146, II, do Texto Constitucional: “Art. 146. Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Observe-se que a referida “lei complementar deve apenas cuidar de aspectos formais, isto é, limitar-se a apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em discussão. Não lhe é dado restringi-lo, deturpá-lo ou anulá-lo”.⁴⁴

Nesse sentido, a lei complementar deverá especificar as condições para o gozo da imunidade baseando-se na intenção do legislador constitucional, ou seja, o legislador derivado estará adstrito ao requisito básico previsto pela Constituição Federal, qual seja: *ausência de fins lucrativos*.

Pois bem, a lei complementar de que estamos falando é o Código Tributário Nacional, mais precisamente o seu artigo 14. No mesmo sentido, asseverou Paulo de Barros Carvalho:

“(…) parece-nos de cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraíndo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte.⁴⁵”

O conteúdo do artigo 14 do Código Tributário Nacional estabelece que:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º⁴⁶ é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos*, 1ª ed. Brasília, Ed. Rosseto, 2006, p. 30.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 192.

⁴⁶ “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65; II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; IV - cobrar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. § 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Com efeito, é possível perceber que o supracitado artigo estabelece três requisitos básicos para que se permita a concessão da imunidade tributária para as instituições de educação. Vejamo-los adiante com mais vagar.

7.1. Inciso I – Proibição quanto à distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas

A previsão deste dispositivo está intimamente relacionada com o requisito da *ausência de fins lucrativos*, estudada anteriormente. Como vimos, a ausência de finalidade lucrativa tem como pressuposto a não-distribuição e a não-reversão dos resultados positivos aos fundadores, administradores e dirigentes das entidades educacionais.

Diante disso, tal inciso veio corroborar o entendimento de que a distribuição dos lucros, bem como a participação nos resultados, tem o condão de conferir à instituição uma natureza empresarial, o que, de fato, destoia dos objetivos consagrados constitucionalmente.

Certamente, uma instituição de educação que reparte seus lucros, deixa de investir parte de seu patrimônio em prol do bem comum, ou seja, passa a beneficiar particulares em detrimento do interesse público. Tal prática não se coaduna com os propósitos estatutários desses entes paraestatais e, portanto, há de ser vedada pelo ordenamento jurídico.

Dessa maneira, tal procedimento foi rechaçado pelo Texto Constitucional e pela lei complementar, tendo em vista que a sua ocorrência vilipendia o querer constitucional, obstando, assim, a concessão do benefício imunitório.

nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. § 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.”

7.2. Inciso II – Aplicação integral dos recursos no Brasil

O inciso II, ao prescrever a integral aplicação de recursos no país, impede que haja remessa de divisas para o exterior, e conseqüentemente, prioriza a concretização dos objetivos do Estado brasileiro.

O propósito de tal dispositivo é proibir que os recursos das entidades educacionais sejam utilizados para satisfazer interesses diferentes daqueles a que elas se propuseram, bem como incentivar a proliferação desses entes no país, a fim de que as deficiências estatais sejam supridas e que o interesse público seja satisfeito.

7.3. Inciso III – Obrigação para com os deveres instrumentais

A manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades e capazes de assegurar a exatidão das informações é de extrema importância para que essas instituições comprovem, de fato, que são beneficiárias da imunidade tributária.

Com efeito, os entes imunes, assim como todas as demais pessoas, se sujeitam à fiscalização tributária. É por meio dessa fiscalização que o Fisco tem condições de averiguar o cumprimento dos requisitos essenciais à condição de beneficiária da imunidade tributária.

Diante disso, é necessário que as instituições de educação cumpram com esses deveres instrumentais, a fim de que reste comprovada a sua condição de imune frente à prestação de contas à administração pública.

7.4. Parágrafo 1º - Da suspensão da imunidade

Nos termos deste dispositivo, caso a instituição de educação não cumpra os requisitos supracitados, nem retenha na fonte tributos, cuja responsabilidade lhe foi imposta por lei, poderá ter seu benefício fiscal suspenso.

Quanto ao conteúdo dos incisos I, II e III, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, demonstramos acima a sua estreita relação para com a expressão *sem fins lucrativos*, prevista pela Constituição Federal.

Daí, inferir-se que a referida expressão é o requisito essencial para a concessão dos benefícios da imunidade tributária. Ademais, tal requisito é, ao mesmo tempo, limitador quanto à criação de outros pressupostos referentes ao gozo do benefício fiscal.

Nessa toada, é mister fazer uma ressalva em face do que prevê a conjugação dos artigos 14, § 1º e 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional. Tais mandamentos, como citamos

acima, prevêm a suspensão da imunidade tributária caso a entidade educacional não retenha na fonte os tributos que sejam de sua responsabilidade.

No entanto, os referidos dispositivos criam um novo requisito para que as instituições gozem da benesse imunitória. Tal requisito é a retenção do IR na fonte em casos de substituição tributária previstos em lei.

Seguindo as lições de Roque Antonio Carrazza, cremos que os comandos contidos no artigo 9º, § 1º, do CTN, por não guardarem qualquer relação com a demonstração da ausência de fins lucrativos, não têm força jurídica capaz de ensejar a perda ou suspensão da imunidade tributária.

Entende o referido professor que:

“Os comandos contidos no art. 9º, § 1º, do CTN, não podem ser considerados *requisitos inafastáveis* à fruição da imunidade das instituições de educação e de assistência social, já que não levam à comprovação da ausência de fins lucrativos. Inexiste qualquer vínculo entre este dispositivo e o art. 150, VI, c, *in fine*, da Constituição Federal”⁴⁷

Portanto, concluímos que apenas a desobediência dos requisitos contidos nos incisos I, II e III é capaz de gerar a suspensão do benefício de imunidade. Quanto à retenção do imposto de renda na fonte, entendemos que, o seu descumprimento poderá dar ensejo à aplicação de multas, mas nunca terá o condão de suspender a imunidade concedida constitucionalmente.

7.5. Parágrafo 2º - Finalidades essenciais

O que prescreve o § 2º é justamente o que tratamos no item 6.4.4. supra. Vale apenas repisar o ideal de que, além de patrimônio, renda e serviços, todas as atividades que guardem relação com a finalidade essencial da instituição assistencial, bem como tenham seus frutos investidos na realização de seus objetivos estatutários e, por via de consequência, do interesse público, estarão desoneradas da instituição de impostos.

7.6. Disposições da Lei 9.532/97

Consoante exposto nos itens acima, a Constituição da República não impôs requisitos outros além de se tratar de instituição que cuide de educação e assistência social e que não tenha fins lucrativos.

Ademais, apenas a lei complementar poderá versar sobre algumas outras características essenciais decorrentes de princípios constitucionais, para fins de estabelecer

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos*, 1ª ed. Brasília, Ed. Rosseto, 2006, p. 36.

requisitos, que sempre deverão guardar estreita relação com a expressão “sem fins lucrativos”, jamais reduzindo o universo de entes que a Constituição deseja ver sob o manto da imunidade tributária.

Todavia, a Lei 9.532, de 10.12.1997, a pretexto de regular a imunidade tributária prevista no art. 150, IV, c da Constituição Federal de 1988, introduziu uma série de requisitos para o gozo da imunidade pelas instituições de educação. Vejamos:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

(...)"

Podemos depreender que, além de ser formalmente inconstitucional, uma vez que se trata de lei ordinária regulamentando limitação ao poder de tributar, a referida norma também claudica diversas vezes quanto a aspectos materiais.

Nesse sentido, asseverou Regina Helena Costa:

“a par de outros vícios, de ordem, material, padece de inconstitucionalidade formal, por não se constituir em lei complementar, como exige o art. 146, II, da Constituição da República. Tal diploma legal tem tido sua constitucionalidade questionada, nas diversas instâncias judiciais, também sob esse fundamento”.⁴⁸

De fato, conforme a assertiva da referida Professora, ao analisar a constitucionalidade do art. 12 da Lei 9.532/97, o STF, em decisão cautelar, suspendeu a vigência do § 1º e do § 2º, alínea f desse dispositivo. Em relação aos demais requisitos contidos no art. 12 da Lei 9.532/97, estes permanecem válidos até a decisão final pelo Tribunal Pleno do STF. Confira-se a ementa da decisão:

“EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e,

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 180.

por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta”.⁴⁹

Andou bem o Supremo Tribunal Federal nesta decisão, frente às inconstitucionalidades apresentadas pelo artigo transcrito acima.

7.7. Lei de Filantropia (Lei 12.101/2009)

A Lei Federal 12.101/2009 dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

Conforme brevemente ponderado no item 6.1 supra, o artigo 1º da referida norma estabelece, entre outras coisas, que as pessoas jurídicas de direito privado que prestem serviço na área da educação, desde que não tenham finalidade lucrativa, poderão ser certificadas como entidades beneficentes de assistência social, bem como ser desoneradas das contribuições para a seguridade social, consoante previsão do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Com o advento desta Lei, abriu-se às instituições de educação, sem fins lucrativos, a oportunidade de exoneração de outra parte da tributação, a saber: as contribuições para a assistência social.

Para tanto, essas instituições, nos termos da referida lei, devem cumprir uma série de requisitos, seja para adquirir a certificação de entidade beneficente de assistência social (arts. 12 a 17), seja para serem contempladas com a imunidade do pagamento das contribuições para a seguridade social (art. 29).

Para ser certificada como entidade beneficente de assistência social, a instituição de educação deverá demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação, atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação e conceder bolsas de estudos, nos termos estabelecidos pela própria Lei.

Já quanto aos requisitos para a exoneração do pagamento das contribuições para a seguridade social, prescreve o artigo 29 da referida Lei:

“Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

⁴⁹ (ADI 1802 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/1998, DJ 13-02-2004 PP-00010 EMENT VOL-02139-01 PP-00064)

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006”.

Como se pode depreender, os requisitos discriminados acima mantêm aqueles prescritos pelo artigo 14 do CTN, incluindo outros relativamente à apresentação de determinados documentos e cumprimento de obrigações acessórias.

Na mesma toada do que fora exposto acerca das inconstitucionalidades das disposições da Lei 9.532/97, a Lei 12.101/2009 padece do vício da inconstitucionalidade formal, haja vista que uma lei ordinária não tem o condão de regulamentar uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Além disso, da leitura do artigo 29, acima transcrito, vislumbra-se a inconstitucionalidade material, com o estabelecimento de novas condicionantes, que acabam por limitar, restringir e desestimular a sua atuação.

Com efeito, a Carta Magna cuidou para que o requisito “sem fins lucrativos” fosse o fundamento da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, não cabendo ao legislador restringir o alcance da exoneração constitucionalmente fixada, com a imposição de condições estranhas ao referido requisito.

Dessa maneira, a Lei de Filantropia se apresenta dissonante dos preceitos constitucionais, seja sob o aspecto formal, seja pelo aspecto material. Frise-se que a referida norma deu ensejo à propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4891, que tramita perante o Supremo Tribunal Federal.

8. CONCLUSÕES

Diante da realização deste estudo sobre a imunidade tributária das instituições de educação, pode-se apresentar as seguintes conclusões:

As imunidades tributárias, com a evolução social, política e cultural da humanidade, deixaram de ser um mero privilégio fiscal àqueles que eram detentores do poder, e passaram a ser um instrumento garantidor do interesse público.

Nesse sentido, a Constituição Federal brasileira elegeu as imunidades, bem como os princípios constitucionais tributários, como mandamentos demarcadores da competência tributária, de modo a delimitar a atuação estatal, condicionando-a à implementação de seus objetivos básicos.

O Texto Constitucional, por meio da competência tributária, conferiu aos entes políticos a aptidão para criar tributos e, ao mesmo tempo, mas em sentido oposto, prescreveu as normas imunizantes, a fim de resguardar elementos estatais essenciais, que devem se ver livres da imposição de tributos.

Nessa toada, concluímos que o conceito de imunidade mais adequado para o presente trabalho é aquele que a contempla como uma exoneração estabelecida pela Constituição Federal, que ao impedir o exercício da competência tributária, confere um direito público a determinada pessoa, a qual não estará sujeita à tributação.

Seguindo-se, quando tratamos dos princípios, pudemos inferir que por se tratarem de mandamentos com elevada carga valorativa, eles se relacionam de maneira estreita com as imunidades tributárias, tendo em vista que a conjugação desses dois elementos sempre permite ao Estado, em última análise, a satisfação do interesse da coletividade.

A partir daí, já munidos do conceito de imunidade e dos princípios basilares do nosso Estado, passamos a estudar a educação e sua relação com o benefício fiscal *sub examine*.

Concluímos que o Estado, por não ter condições de prover toda sociedade, se vale de pessoas jurídicas de direito privado, que o auxiliarão a realizar as suas atividades. Essas pessoas são as instituições de educação sem fins lucrativos, as quais, por realizarem atividades próprias do Estado e de relevante interesse social, foram eleitas como beneficiárias da exoneração tributária.

Nesse momento, nos inclinamos pela equiparação entre os termos instituição e entidade, contidos, respectivamente, nos artigos 150, VI, “c”, e 195, § 7º, a fim de que prevaleça o princípio da isonomia, como também o interesse público.

Também estabelecemos a distinção entre os institutos da imunidade e isenção, os quais foram utilizados impropriamente pelo legislador e que por esse motivo poderiam nos trazer conclusões infundadas.

A seguir, concluímos que o elemento teleológico na norma imunizante sob estudo é a difusão da educação e do ensino, que se traduz pela realização dos objetivos básicos do Estado, bem como pela preservação dos direitos humanos fundamentais.

Inferimos ainda, que as instituições de educação têm como objetivo final a concretização da dignidade da pessoa humana e, por conseguinte, dos direitos e garantias individuais, sendo a imunidade conferida a elas, verdadeiras cláusulas pétreas.

Mais adiante, ao traçarmos o perfil da desoneração fiscal das instituições de educação, notamos que o Texto Constitucional estabeleceu como pressuposto básico ao gozo do benefício a *ausência de fins lucrativos*.

Destacamos que a ausência de finalidade lucrativa importa em não distribuir os lucros auferidos para os dirigentes da instituição, bem como em não reverter o patrimônio às pessoas que a criaram.

Após, embasados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, analisamos outros elementos, tais como a gratuidade na prestação dos serviços, a generalidade quanto aos beneficiários, as finalidades essenciais das entidades, e concluímos que as instituições educacionais não perderão o benefício da imunidade se cobrarem pelos serviços prestados, se atingirem apenas um grupo determinado de beneficiários e se investirem todos os seus recursos na realização de suas finalidades estatutárias.

Por fim, ao procedermos na análise do artigo 14 do Código Tributário Nacional, concluímos que o legislador originário elegeu como pressuposto constitucional ao gozo da imunidade tributária a ausência de fins lucrativos.

Diante disso, não pode o legislador infraconstitucional estabelecer novos requisitos que restrinjam a fruição do benefício fiscal, como o faz no artigo 9º, § 1º, do CTN, sob pena de contrariar os preceitos constitucionais e, por via de consequência, a satisfação do interesse público.

9. BIBLIOGRAFIA

- ANGELOZZI, Adriana Marubayashi. *Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social*, Mestrado em Direito, PUC-SP. São Paulo, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*, 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009.
- BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra, *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2009.
- _____. *A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos*, 1ª ed. Brasília, Ed. Rosseto, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005).
- COSTA, Andréa Accorsi Lunardelli. *Tributação do Terceiro Setor*, São Paulo, Quartier Latin, 2006.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006.
- _____. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.
- HORVATH JUNIOR, Miguel. *Direito Previdenciário*, 7ª ed. São Paulo, Quartier Latin, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 28ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 10ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2008.
- PESTANA, Márcio. *O Princípio da Imunidade Tributária*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010.
- _____. *Elementos do Direito Tributário*, 11ª ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2009.