



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*
DIREITO TRIBUTÁRIO

THAIS CARVALHO GOUVÊA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS – ASPECTOS
RELEVANTES PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL

Salvador
2017

THAIS CARVALHO GOUVÊA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS – ASPECTOS
RELEVANTES PARA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de Direito e Gestão, como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

Coordenador do curso: Eduardo Sabbag.

SALVADOR
2017

Ao meu marido Julio Gouvêa, por todo incentivo, companheirismo e infinita
paciência.

Aos meus pais e irmão, por existirem.

Ao Professor Eduardo Sabbag e sua equipe, pelos valiosos ensinamentos.

Aos amigos pelo apoio.

A Deus, por tudo.

*“Mais do que máquinas precisamos de
humanidade. Mais do que inteligência,
precisamos de afeição e doçura.”*

Charlie Chaplin

RESUMO

O presente trabalho bibliográfico tem o objetivo de trazer uma reflexão acerca da imunidade tributária como modalidade de exoneração fiscal com status constitucional, materializando-se como um verdadeiro instrumento assecuratório de direitos fundamentais. Concentrou-se o estudo na imunidade tributária voltada para as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, demonstrando os valores constitucionais protegidos e necessários para o efetivo desenvolvimento da cidadania, bem como, sua importância para o crescimento social, econômico e cultural do país. São entidades privadas da sociedade civil, sem finalidade lucrativa que colaboram com o Estado na consecução de políticas públicas. Nessa esteira, se faz necessário a interpretação do conjunto normativo da imunidade tributária, as polêmicas acerca do tema e os posicionamentos dos tribunais. Assim, diante da sanha arrecadatória da Administração Pública, será discutido pontos relevantes sobre a inconstitucionalidade das leis ordinárias que impossibilitam o gozo da imunidade pelas entidades beneficentes, inviabilizando a concretização dos objetivos fundamentais do Estado.

Palavras-chaves: Estado. Direitos Fundamentais. Imunidade Tributária. Terceiro Setor. Entidades de Educação e Assistência Social Sem Fins Lucrativos.

LISTA DE ABREVIATURA

ART. - Artigo

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC/02 – Código Civil de 2002

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

LC - Lei Complementar

PIS – Programa de Integração Social

RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

Info - Informativo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	08
2	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	10
2.1	DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO	10
2.2	CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	13
2.3	PARALELO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO	18
2.4	IMUNIDADES E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	20
2.4.1	Princípio da Isonomia	22
2.4.2	Princípio Republicano e da Capacidade Contributiva	23
2.4.3	Moralidade Administrativa	24
2.5	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS E CLÁUSULAS PÉTREAS	25
2.6	REGULAMENTAÇÃO POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR	27
2.7	INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES	29
3	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	31
3.1	TERCEIRO SETOR	31
3.2	FORMAS JURÍDICAS DE ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR	33
3.3	INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO	35
3.4	INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	38
3.5	DISCIPLINA JURÍDICA DOS ART. 150, VI, "C" E ART. 195, §7º, DA CF/1988	41
3.6	ANÁLISE DOS REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DA IMUNIDADE (ART. 14 DO CTN)	47
3.7	AUSÊNCIA DE FINALIDADE LUCRATIVA	51
4	INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ORDINÁRIAS QUE DIFICULTA O GOZO DAS IMUNIDADES PELAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL	54
4.1	REQUISITOS DA LEI 9.532/97	55
4.2	REQUISITOS DA LEI 8.212/91	62
5	CONCLUSÃO	67
	REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

O tema imunidade tributária é extremamente complexo, composto por inúmeras particularidades. Embora já existam alguns trabalhos referentes às imunidades, ainda é relativamente pequeno, diante da importância do tema na sociedade. Por isso, é preciso compreender toda a sistemática e funcionamento das imunidades, em virtude das infindáveis dúvidas que surgem sobre esse instituto.

As imunidades tributárias são verdadeiras garantias constitucionais que protegem determinados direitos fundamentais. De modo que, a Constituição ao conceder imunidade tributária, estará prestigiando os valores imprescindíveis à sociedade, viabilizando sobretudo o desenvolvimento social. O objetivo desse trabalho bibliográfico é promover uma análise epistemológica das normas de imunidade tributárias, em especial, aquelas ligadas as entidades de educação e assistência social, destacando pontos relevantes para a concessão do benefício constitucional.

No primeiro capítulo, todo o estudo será sobre as imunidades tributárias, valorizando sempre as normas consagradas pela Constituição. Passa-se, então, a discorrer sobre as diversas definições e natureza jurídica das imunidades tributárias, analisando as competências tributárias e suas principais características. Em seguida, se fará uma incursão sobre as principais diferenças entre a imunidade e isenção, demonstrando sua importância nas relações jurídico-tributária.

Daí a importância de se demonstrar os princípios fortemente ligados às imunidades tributárias, a saber, princípio da isonomia, princípio republicano e da capacidade contributiva e o princípio da moralidade administrativa, ambos valorizando o princípio mestre da supremacia do interesse público, assim como, sua relação umbilical com a imunidade tributária. Assim, ficará constatado que as imunidades tributárias não constituem princípios, e sim, aplicações de um princípio, denominado pela melhor doutrina como “princípio da não observância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”, constituindo regras de proteção aos direitos fundamentais. Em seguida, será apontado as imunidades tributárias como direitos fundamentais e cláusulas pétreas, por apresentar um regime jurídico especial e sua relação indissolúvel com os princípios.

Após ampla investigação sobre as normas gerais da imunidade tributária, haverá uma investigação sobre a ligação existente entre a imunidade tributária e a lei

complementar, refletindo sobre o entendimento dos principais doutrinadores. Tendo em vista o artigo 146, II da Constituição Federal, a imunidade tributária assume uma feição de limitação do poder de tributar, e com isso, avocará sua regulamentação por meio da lei complementar.

No segundo capítulo, será avaliado todo o conteúdo das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, intituladas como terceiro setor, colaboradoras na prestação dos serviços públicos. Desta maneira, entenderá o verdadeiro alcance do conceito das entidades de educação e de assistência social e suas principais características. Sobretudo, avaliar a imunidade tributária dessas entidades privadas sem fins lucrativos, nos termos dos artigos 150, V, “c” e 195, § 7º da Constituição Federal. O resultado disso, geram às entidades de educação e assistência social a garantia da imunidade tributária dos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços e a imunidade das contribuições para o financiamento da seguridade social das entidades de assistência social, desde que cumpridos os requisitos leis. Este será o ponto fulcral do presente estudo.

Ciente de todo arcabouço jurídico das imunidades nas entidades beneficentes, será apresentado o conteúdo finalístico dos requisitos a serem cumpridos pelas entidades sem fins lucrativos para o gozo das imunidades no qual estará disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Dentre os requisitos elencados estão: a proibição da distribuição dos lucros com os mantenedores da instituição; proibição de remessa de valores ao exterior; e manutenção da escrituração contábil em dia. Assim, como também, os desdobramentos da ausência de lucratividade das entidades de educação e de assistência social, uma vez que existe uma celeuma acerca do assunto sobre a suposta impossibilidade de lucro.

Por fim, ao arrematar toda pesquisa sobre a exoneração tributária das entidades beneficentes, é imprescindível uma análise sobre a inconstitucionalidade das leis ordinárias com o escopo de regulamentar as imunidades tributárias, ensejando requisitos impeditivos para a concessão do benefício fiscal.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A principal função do Estado é a consecução do bem comum. Diante desse fato, o Estado goza, perante o ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhes assegura uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, atendendo um dos pilares do direito público, a supremacia do interesse público sobre os interesses privados.

Assim, é através da potestade normativa que o Estado realiza a cobrança dos tributos. O Estado, por meio de lei, obriga os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante o pagamento compulsório do tributo. Porém, esse poder não é ilimitado, pois o Estado não poderia interferir deliberadamente sobre o direito de propriedade dos particulares. Sendo assim, o legislador constituinte ordinário, resguardando os direitos e garantias dos particulares, estabeleceu diretrizes que impõe ao Estado as limitações ao poder de tributar. Dentre estas limitações estão as imunidades tributárias.

2.1 DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO

A imunidade tributária se caracteriza como uma limitação ao poder de tributar do Estado em benefício ao cidadão, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos e resguardando as garantias fundamentais do contribuinte consoante preceitua a Constituição Federal.

Estas normas constitucionais imunizantes visam exonerar a tributação das pessoas físicas ou jurídicas em determinadas situações ou fatos, preservando os valores sociais, políticos, religiosos e éticos.

Existe, portanto, um escudo de proteção representado pelas normas imunizadoras fundamentais no qual determinadas situações e pessoas (físicas e jurídicas) não serão alvo de tributação.

Para melhor compreensão da imunidade tributária frente as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, serão apresentados o conceito e a natureza jurídica desse instituto pelas principais autoridades doutrinárias.

Duas correntes doutrinárias merecem destaque por contemplarem boa parte da doutrina brasileira, quais sejam: a corrente que a classifica a imunidade tributária

como norma fixadora de incompetência tributária; e a corrente que a considera uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Roque Antônio Carrazza ensina que a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário, demarcando negativamente as competências tributárias das pessoas políticas. Em função disso, afirma que “a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, por exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens e situações”¹.

Já o Professor Paulo de Barros Carvalho afirma que a imunidade se define como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”².

Ambos doutrinadores compartilham do mesmo raciocínio jurídico no qual vinculam a imunidade ao exercício da competência tributária, ou seja, a imunidade tributária demarca em sentido negativo o campo reservado a tributação, apontando os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária. Em outras palavras, a imunidade tributária auxilia a demarcação do campo de atuação do legislador ordinário em matéria tributária, ao fixarem a incompetência dos entes políticos para instituir tributos sobre aquilo que é considerado imune.

De forma diversa, outros expoentes da doutrina entendem “a imunidade como uma forma qualificada ou especial de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição”³.

Para José Souto Maior Borges, a imunidade fiscal é uma “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, firmando o entendimento de que a “regra jurídica de imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar que deve ser considerada como regra de exclusão ou restrição de competência tributária e não apenas de proibição de incidência de preceito que tributa”⁴.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, São Paulo: Malheiros, 2008 p. 682.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 16ª ed., p.181.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988, p.206.

⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª. ed., 2ª. tir., p.218-219.

No mesmo sentido, Almir de Araújo Falcão assevera que a imunidade é “uma forma qualificada de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”⁵.

O eminente professor, Hugo de Brito Machado, complementa o conceito ao definir que imunidade é “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”⁶.

Ademais, Ruy Barbosa Nogueira, afirma que “imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”, compreendendo a imunidade pela teoria da supressão da competência impositiva.⁷

Por outro lado, uma corrente minoritária, mas não menos importante, classifica a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar. Lembra o professor Aliomar Baleeiro que “a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal”⁸.

Portanto, a norma imunizadora tem duplo efeito, por um lado impede que a entidade tributacional avance no mister em detrimento da pessoa ou situação protegida e, de outro, confere aos beneficiários um direito público subjetivo de não serem incomodados pela via do tributo. A norma imunizadora ao mesmo tempo que delinea a competência tributária do Estado, restringindo-a, outorga a seu destinatário o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado – o que lhe dá o timbre de norma jurídica atributiva⁹.

⁵ FALCÃO, Almir de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed., p.64.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29ª ed., p.230.

⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, p.167.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 116.

⁹ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, p.102.

São inúmeras as definições albergadas pela melhor doutrina, no entanto, o Professor Eduardo Sabbag fez com maestria uma síntese conceitual, ratificando que a imunidade é “uma norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante”¹⁰.

O fato é que, diante da divergência apontada entre os doutrinadores, em termos práticos, verifica-se que as normas imunizantes impedem a atuação da Administração Fazendária no tocante a exigência de tributos e a desobediência a esta regra, incorreria na inconstitucionalidade. Logo, a competência tributária consiste numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário. É preciso que os entes políticos respeitem os limites impostos pela norma constitucional.

2.2 CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Não há nenhuma constituição no mundo que tenha cedido tantos detalhes em matéria tributária quanto a Constituição Federal de 1988. A lei maior tributária é sem dúvida, a Constituição. A Constituição não só cria o Estados, os poderes, as competências de cada ente federativo, como também, elenca e garante os direitos fundamentais das pessoas. É por isso que, no Brasil, as pessoas políticas, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal encontram no texto supremo o caminho tributário que podem, de modo válido, percorrer.

Roque Carrazza afirma que os princípios constitucionais tributários visam dar proteção ao direito de propriedade do indivíduo, no mesmo instante em que as regras constitucionais de competência tributária dão aos entes políticos credibilidade e legitimidade para tributar. Na medida em que o tributo investe contra o direito de propriedade e na medida em que o direito de propriedade é um direito fundamental consagrado no diploma supremo, segue-se necessariamente que o tributo somente será válido se ele também deitar raízes na Constituição¹¹.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p.290.

¹¹ Roque Antonio Carrazza posicionou-se sobre aos princípios constitucionais tributários em uma palestra ocorrida em 21 de julho de 2014, tendo como tema “imunidade tributária e a religião”. Íntegra da palestra veiculada na Revista Consultor Jurídico de 21/07/2014, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao>>

Nesse tocante, cumpre destacar que Regina Helena Costa compara as imunidades com os direitos fundamentais, manifestando-se como o que denomina de “princípio da não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por via de tributação”¹².

Igualmente, defende-se que as imunidades tributárias foram alçadas à categoria de princípios constitucionais e elas estão ancoradas aos direitos fundamentais e a organização política elementar do Estado. Assim, se manifesta Marcio Pestana¹³:

Princípio da Imunidade Tributária é o feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional.

No entanto, apesar de se demonstrar a intrínseca relação entre imunidades tributárias e princípios constitucionais, caberia entender de que forma se dá essa relação e como os princípios e as imunidades se relacionam.

Inicialmente, cabe esclarecer que, embora muitos autores defendam que as imunidades são princípios de forma genérica, não seria este o entendimento mais apropriado. Existe uma diferença tênue que precisa ser compreendida.

As imunidades, embora possuam intrínseca relação com princípios constitucionais, não apresentam um alto grau de abstração e generalidade como os princípios. As imunidades são normas de estrutura, que modificam outras normas jurídicas e tem aplicabilidade direta e imediata sobre as normas que alteram. Suas determinações são específicas e não genéricas e sua aplicabilidade é concreta e não abstrata, ao contrário dos princípios.¹⁴

Sendo assim, as imunidades não são princípios, mas sim “aplicações ou manifestações de um princípio, que podemos batizar de princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”¹⁵. A Constituição Federal

¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias - Teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 75.

¹³ PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 112.

¹⁴ Para melhor compreender a natureza dos princípios e sua distinção em relação as regras em material tributária, vide ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ª ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias –teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p.37.

concede a certos princípios o status de fundamentais e disciplina a não tributação de certas situações, de modo a garantir a efetiva realização desses princípios.

Corroborando com o entendimento defendido, Regina Helena Costa¹⁶ aponta que:

[...] as imunidades tributárias, além de densificarem princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais.

Então, por mais que se queira atrelar a norma imunizatória a uma dimensão preponderante de regra, não se pode vender os olhos aos valores éticos e socioculturais que se vinculam a tais regras, servindo-lhes como suporte justificador e finalístico¹⁷.

Por essa razão, Aliomar Baleeiro recomenda a análise das imunidades à luz dos princípios, uma vez que estes princípios encerram valores decisivos na compreensão das imunidades. Para o doutrinador, a imunidade convive umbilicalmente com o princípio, e, para que se entenda a primeira, é fundamental compreender bem o segundo. Se de um lado, ambos os institutos limitam o poder de tributar, em outra ponta, a imunidade se traduz na infalível consequência do princípio¹⁸.

Inclusive alguns autores elevam as imunidades ao status de cláusulas pétreas, conforme defende Roque Carrazza¹⁹, que revela que, as imunidades são cláusulas pétreas da Constituição, sendo somente removíveis por força de um poder constituinte originário, ou seja, somente uma nova Assembleia Nacional Constituinte teria força para alterar ou revogar as situações de imunidade.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p.83.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os impostos indiretos – uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p.38-39.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª. ed., 2 tir., rev. e atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.233.

¹⁹ Roque Antonio Carrazza posicionou-se pela natureza das imunidades como sendo cláusulas pétreas em seminário ocorrido em maio de 2014, na Associação dos Advogados de São Paulo, tendo como tema “Aspectos tributários e garantias da liberdade religiosa”. Íntegra da palestra veiculada na Revista Consultor Jurídico de 21/07/2014, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao?pagina=4>>

No entanto, esse não tem sido o entendimento do Tribunal Supremo que considera cláusula pétrea apenas as imunidades vinculadas aos direitos fundamentais. Vejamos o acórdão abaixo:

IMUNIDADE. ART. 153, § 2o, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC No. 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2o, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC no 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido.²⁰

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. [...] 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.²¹

Uma outra característica que merece um devido esclarecimento diz respeito ao fato da imunidade ser aplicável tão somente aos tributos não vinculados, ou seja, os impostos. Com efeito, Paulo de Barros Carvalho considera que “a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência verificativa”²².

Nesse passo, já se torna possível observar que as imunidades atingem tributos variados, e não apenas um deles, como por exemplo, os impostos. Ainda que as principais imunidades previstas na seção “Das limitações ao poder de tributar”, versem com exclusividade sobre os impostos (art. 150, VI, e alíneas, CF/88), se faz mister

²⁰ STF - RE: 372600 SP, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 16/12/2003, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 23-04-2004 PP-00040 EMENT VOL-02148-12 PP-02337 RTJ VOL- 00192-03 PP-01062.

²¹ STF - RE: 636941 RS, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/02/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed., p.178

apresentar alguns comandos imunitórios que preveem desonerações de outros tributos, como as taxas²³.

Dentre as principais imunidades como forma desonerativa de tributação, destacam-se: 1 - As contribuições sociais e CIDE no qual a não incidência ocorrerá sobre as receitas de exportação (Art. 149, § 2º, I, CF/88 – EC n.33/2001); 2 - As taxas no qual a não incidência incidirá sobre a propositura de ações ou solicitação de registros e certidões por aqueles reconhecidamente pobres (Art. 5, XXXIV, “a” e “b”, LXXIII, LXXIV e LXXVII, CF/88); 3 - A não incidência da contribuição social sobre as entidades beneficentes de assistência social (Art. 195, § 7º, CF/88).

Entretanto, observa-se que o doutrinador Roque Antônio Carrazza ²⁴ , influenciado pela obra de Regina Helena Costa²⁵, defende o mesmo pensamento acerca da matéria, como se observa nas pontuais palavras abaixo:

Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidade a taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria.

Note que a imunidade deve ser interpretada de forma extensiva, devendo abranger inclusive as taxas. Embora a maioria das situações de imunidade tributária alcance os impostos, não podemos excluir do raio imunitório as taxas e as contribuições sociais, sendo que, este último será objeto de análise em momento oportuno no presente trabalho.

Acresça-se que inexistem hoje imunidades previstas para duas espécies tributárias: contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios, o que não impede que venham existir posteriormente.

Portanto, há em nosso sistema as imunidades tributárias explícitas, previstas expressamente na norma e as imunidades implícitas, aquelas não contempladas pela norma expressa, porém extraídas dos princípios constitucionais. Existe a imunidade recíproca, no qual inexistente capacidade contributiva entre os entes federados frente ao

²³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p.293.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed., São Paulo, Malheiros, 2013, p. 828.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

princípio federativo e a imunidade para entidade beneficente ou educacional, fundado na ausência de capacidade contributiva e princípio da isonomia²⁶.

2.3 PARALELO ENTRE IMUNIDADES E ISENÇÕES

Apesar de serem utilizados constantemente como sinônimos, a imunidade tributária não pode ser confundida com a isenção. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação.²⁷

Daí, afirma-se que ambas são hipóteses de não-incidência de direito, em contraposição as hipóteses de não-incidência de fato, que ocorrem quando o fato jurídico não se consuma ou quando, embora materialmente ocorrido, não desencadeia o fenômeno da incidência, por não corresponder à previsão hipotética da lei.²⁸

Desse modo, corrobora Paulo de Barros Carvalho acerca das hipóteses de não-incidência de direito:

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não-incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); previstas em lei (isenção); e pura e simples (não-incidência em sentido estrito).²⁹

Assim, a esse respeito, Luciano Amaro assevera que a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício de competência.³⁰

Nesse diapasão, Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que a isenção encontra guarida na lei infraconstitucional, a saber:

Pelo ângulo formal das fontes, a isenção se distingue da imunidade pela sede jurídica. Toda previsão de imunidade radica na Constituição,

²⁶ SABBAG, Eduardo. *Ibidem*, 2015, p. 294, ademais, TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. V. III, p. 51.

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 7^a.ed., São Paulo: Saraiva, p.291.

²⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações tributárias, incentivos e Benefícios Fiscais**, p.19.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23^a ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 222.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14^a ed., p.152.

embora se possa chamá-la de isenção constitucional. O nomen juris não importa. A seu turno, toda previsão de intributabilidade abaixo da Constituição é isenção, seja lei complementar ou lei ordinária o veículo de sua instituição no mundo jurídico. A isenção é não incidência legalmente qualificada (dá-se em plano infraconstitucional). A imunidade é não incidência constitucionalmente qualificada (a imunidade é ente eminentemente constitucional).³¹

Ressalta-se ainda que a Constituição Federal se utiliza de diversas terminologias para se referir às imunidades tributárias, revelando uma certa atecnia do legislador constituinte. No entanto, independente da terminologia empregada, se a limitação consta da própria constituição, trata-se de uma imunidade.

Um exemplo prático é o art. 195, § 7º e o art. 184, § 5º da CF/88³², que apesar de conter expressamente a palavra “isenção” no dispositivo, trata-se de imunidade, pois tal instituto encontra guarida na Constituição Federal. Haverá isenção apenas quando a previsão for legal, e não constitucional. ³³

Tal entendimento encontra amparo na jurisprudência do STF, conforme segue abaixo:

“A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.” (STF, 1ª T., RMS 22.192/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996, p.51.802)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA AOS TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito Tributário brasileiro**. 12ª. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 764.

³² Art. 195, § 7º, CF/88: São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Art. 184, § 5º, CF/88: São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

³³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10ª ed. rev. e atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016, p. 156.

julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. [...] (RE 168.110/1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 04-04-2000) (grifos nosso)

Em síntese, tais institutos não se confundem, pois, a imunidade tributária se mostra como regra mais forte, não dependendo da vontade do ente tributante. Além disso, detém previsão constitucional, retirando na origem a hipótese de incidência. Em contrapartida, na isenção existirá hipótese de incidência, mas por ato infraconstitucional (lei), não ocorrerá o lançamento tributário.

2.4 IMUNIDADES E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Apesar de alguns doutrinadores demonstrarem a íntima relação dos princípios constitucionais com as imunidades tributárias, cabe esclarecer que embora as imunidades possuam intrínseca relação com os princípios constitucionais, não são normas de caráter tão abstrato e nem tem tão alto grau de generalidade como os princípios.

Para melhor entendermos o assunto, será fundamental apresentar os traços distintivos entre princípios e regras.

Os princípios são mandamentos de otimização porque ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Isso significa que o princípio, gravitando em torno das possibilidades fáticas e juridicamente existentes, avoca um parâmetro gradualístico de satisfação, separando o que é mais possível daquilo que é menos possível.³⁴

Ao contrário sensu, a regra apresenta-se em uma perspectiva cartesiana de satisfação, ou seja, ou se satisfaz a regra, cumprindo o que ela impõe, ou não se

³⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. de Luis Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p.90.

satisfaz a regra, descumprindo o que por ela é imposto. Deste modo, a regra só existe dentro daquilo que é fática e juridicamente possível.³⁵

Por isso, alega Régis Fernandes de Oliveira, “o princípio é mais que mera regra. Posso destruir a regra, revogá-la, sem atingir o sistema como um todo. Não posso destruir o princípio porque atinjo a estrutura”.³⁶

Assim, considerando que as normas imunitórias apresentam uma dimensão de regras, não se pode prescindir que seu objetivo principal é a estrita realização de um princípio, a luz dos ensinamentos do professor Eduardo Sabbag³⁷:

A norma imunizante possui força inibitória de competência impositiva, servindo-lhe como carga negativa, defendemos, por coerência, que tal norma detém uma dimensão de regra, e não a de um princípio. Entretanto, há de se fazer uma importante observação [...]: a depender do tipo de norma imunitória, deveremos ceder passo a seu elemento teleológico, detectando, verdadeiramente, que seu objetivo maior é estrita realização de um princípio, na consecução de uma finalidade estatal de relevância. Em outras palavras, por mais que se queira atrelar a norma imunitória a uma dimensão preponderante de regra, não se pode vendiar os olhos aos valores éticos e socioculturais.

Entretanto, como já foi mencionado anteriormente, caberia ratificar que as imunidades são normas de estrutura, não são princípios, embora as imunidades estejam expressamente consagradas pelos princípios, face aos valores que resguardam.

Feito estas considerações, serão apresentados alguns princípios constitucionais relevantes que estão intimamente relacionados às imunidades tributárias. Vale salientar que as imunidades tributárias são garantias dos direitos constitucionais porque tutelam fatos ou sujeitos para não se sujeitarem à tributação, constituindo-se normas jurídicas constitucionais de proteção a outros direitos fundamentais.

O princípio da isonomia, o princípio republicano associado a capacidade contributiva e o princípio da moralidade administrativa prestigiam o princípio da supremacia de interesse público sobre o privado como um princípio geral do direito e inerente a qualquer Estado. Logo, as imunidades tributárias emergem valores ínsitos

³⁵ SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os impostos indiretos – uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p.37.

³⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros 2003, p. 83.

³⁷ SABBAG, Eduardo. op. cit., 2013, p.38.

no princípio do interesse público sobre o privado, face o relevante papel que é prestado pelas entidades sem fins lucrativos cujo o trabalho é de interesse público primário de toda a sociedade.

O interesse público é o propósito precípua de uma sociedade como um todo. Neste contexto, afirma Celso Antonio Bandeira de Melo, “a administração deve buscar o atendimento do alheio, qual seja, o da coletividade, e não o interesse de seu próprio organismo, qua tale considerado, e muito menos o dos seus agentes estatais.”³⁸

Desta maneira, estes princípios formam diretrizes que devem ser observados pelas normas de imunidade tributária e que inspiram na construção da imunidade das entidades beneficentes de educação e assistência social.

2.4.1 Princípio da Isonomia

A Constituição Federal, dentro do sistema tributário nacional, atribuiu um conjunto de princípios e regras que deverão ser respeitados pelos entes políticos como forma de legitimar a cobrança dos seus tributos. Tendo em vista que o poder de tributar não é ilimitado, a aplicação dos princípios tributários evitaria a abusividade na arrecadação contra o contribuinte. Logo, o princípio da isonomia é a igualdade de um direito constitucional.

Verifica-se tais preceitos no art. 5º da CF/88 que determina no seu caput que “todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção de natureza”, garantindo o direito a igualdade a todos os cidadãos. Entretanto, dentro do sistema tributário nacional, nos termos do art. 150, II da CF/88, existe uma regra de vedação aos entes políticos de instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A intenção do legislador constituinte é proibir que a tributação seja utilizada pelo poder público de forma abusiva e discriminatória entre os contribuintes.³⁹

Assim, na visão de Ricardo Lobo Torres:

A desigualdade que ofende o princípio constitucional da igualdade, a liberdade relativa os direitos humanos é a que ratifica em escolhas

³⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 99.

³⁹ NOVAIS, Rafael [Coordenação: Sabrina Dourado]. **Coleção descomplicando: Direito Tributário**. 2ª ed. Rev. e ampl., Recife, PE: Armador, 2016, p. 116.

arbitrárias, afastadas da razoabilidade e da proporcionalidade. Igualdade fiscal para a Constituição é proibição de arbitrariedade, excesso ou desproporção.

O princípio da igualdade é vazio, recebendo o conteúdo dos diversos valores (justiça, segurança e liberdade) e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas. A igualdade fiscal significará vedação das desigualdades consubstanciadas na injustiça, na iniquidade, na insegurança e na opressão dos direitos, que ofendem a liberdade relativa e a propriedade privada.⁴⁰

Frise-se que a igualdade será plenamente aplicada quando todas as manifestações estatais assegurarem mecanismos isonômicos a todos os cidadãos. É preciso que o Estado realize ponderações de valores e verifique as condições estruturais de cada indivíduo dentro da relação tributária. Logo, fica evidente que nenhum ato estatal pode subtrair-se às exigências da igualdade.

Com efeito, o princípio da isonomia corresponde a igualdade de tratamento aos iguais e desigualdade aos desiguais na medida de suas desigualdades. Com isso verifica-se que é plenamente possível tratativas diferenciadas em situações específicas, podendo, entretanto, existir diferenciação tributária em casos pontuais de desigualdades.

Desta forma, toda violação a isonomia é uma violação aos princípios básicos do próprio sistema, uma verdadeira agressão a seus mais caros fundamentos constitucionais, razão pela qual, caberá nulidade das manifestações estatais.

Portanto, a exoneração tributária, embora constitua exceção ao fenômeno da incidência, não viola o princípio da isonomia, pois tem papel instrumental determinante dos princípios constitucionais.

2.4.2 Princípios Republicano e da Capacidade Contributiva

É certo que o princípio republicano é o alicerce principal do Estado Brasileiro em que sempre haverá um empenho político do bem público e do bem comum. Por isso que suas características se confundem com a democracia, dentre as principais destacam-se: a liberdade, a imparcialidade, o pluralismo, a transparência e a igualdade.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 417.

Para conceituar doutrinariamente república, Roque Carrazza⁴¹, assim se manifesta:

“República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.”

Logo, observa-se que há uma íntima relação entre o princípio republicano e o princípio da isonomia, uma vez que dentro do estado republicano todos os indivíduos têm direitos iguais, na medida de suas desigualdades.

No âmbito tributário, para se prestigiar o princípio republicano é necessário aplicar também o princípio da capacidade contributiva a fim de propiciar um tratamento isonômico a todos os contribuintes, ou seja, o tributo será dimensionado levando em conta a riqueza de cada contribuinte.

A capacidade contributiva é delimitada por dois aspectos: o mínimo existencial, condições mínimas para o ser humano se manter com dignidade e a vedação ao confisco⁴², forma de proteção ao direito de propriedade, já que tributos não são sanções e não tem o objetivo de confiscar os bens dos particulares. Ao revés, o dever de pagar o tributo decorre da necessidade de manutenção da máquina pública e tem como função principal a promoção da justiça social, através da redistribuição de renda.

Em síntese conclusiva, “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade.”⁴³

Nesse contexto, as entidades de educação e assistência social, por não visarem lucro, cumprindo um dos objetivos previstos no art. 203 da CF/88, são imunes à tributação, pois apesar de existir capacidade econômica, inexistente a capacidade contributiva.

2.4.3 Princípio da Moralidade Administrativa

O princípio da moralidade administrativa exige que o poder público atue de acordo com os princípios éticos e morais aceitáveis. Como em outras áreas do direito,

⁴¹ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª ed., p. 67.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação – Imunidades e Isonomia**, p. 138.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed., Saraiva: 2012, p 322.

este princípio também opera efeitos no âmbito tributário, seja no plano constitucional, infraconstitucional e administrativo.

A norma imunizante despida do princípio da moralidade seria uma norma inválida, ferindo frontalmente os preceitos constitucionais, conforme art. 37 da Lei Maior. Logo, o princípio da moralidade impõe ao Poder Público o prestígio dos valores éticos, de probidade, honestidade, decoro, lealdade, boa-fé, sempre visando a justiça social, a boa administração e a defesa dos interesses da coletividade. Por isso, é fundamental a presença do princípio da moralidade em toda e qualquer análise relativa às normas imunizantes.

Neste sentido, complementa Hely Lopes de Meirelles⁴⁴ em síntese das lições de Maurice Hauriou:

“A moralidade administrativa constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração Pública (Const., Rep., art. 37, caput). Não se trata – diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito – da moral comum, mas sim de uma moral jurídica entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. [...] A moral comum, é imposta ao homem para sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo exigências da instituição a que serve, e a finalidade de sua ação: o bem comum... O certo é que a moralidade do ato administrativo, juntamente com a sua legalidade e finalidade, consistem pressupostos de validade, sem os quais toda atividade pública será ilegítima.”

Como se nota, a administração fazendária deverá respeitar as normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária. Não basta o Estado fiscalizar e arrecadar receitas, mas “arrecadar a receita exigida pela justiça”⁴⁵ em respeito aos preceitos morais administrativos, embora muitas vezes na prática isso não ocorra, reduzindo a eficácia da norma imunizante.

2.5 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS E CLÁUSULAS PÉTREAS

⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 15ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 79-80.

⁴⁵ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.

Conforme mencionado anteriormente, as imunidades impõem ao Estado a vedação ao seu poder de tributar em relação as certas pessoas, objetos ou fatos. Trata-se da chamada competência negativa do Estado. Logo, estas normas imunizantes por não possuírem alto grau de abstração, não podem ser consideradas princípios.

Na verdade, a imunidade tributária é uma garantia fundamental que resguarda princípios fundamentais ao regime jurídico, bem como, segurança aos valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo⁴⁶. Isto porque, para a maioria dos doutrinadores, as imunidades subsumem ao conceito de cláusulas pétreas diante da sua estreita relação com a rigidez constitucional, sendo irrevogáveis, mesmo que por emendas constitucionais.

Nesse sentido, para o eminente professor Roque Antônio Carrazza⁴⁷, “o direito a imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular. ”

Corroborando o pensamento, arremata Regina Helena Costa:

“[...] quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. [...]. No caso da Constituição Brasileira, no que tange as normas tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado”⁴⁸

Ademais, o STF entendeu que as imunidades tributárias são garantias fundamentais, por apresentarem atributos próprios de regime jurídico especial de acordo com art. 60, § 4º, inciso IV da CF/88. Sendo assim, as normas imunizantes ganham status de cláusulas pétreas (limites não suprimíveis por emenda constitucional), uma vez que, asseguram direitos e garantias individuais, estando aptos ao resguardo dos princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.⁴⁹

⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed., rev. ampl. Atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 710-712.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. Rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 68.

⁴⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 7.ed., São Paulo: Saraiva, p.290.

Não resta dúvidas sobre a importância dispensada as imunidades no ordenamento jurídico pátrio.

2.6 REGULAMENTAÇÃO POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR

Apesar do Código Tributário Nacional ter sido editado como uma lei ordinária, este foi recepcionado pela Carta Magna de 1988 com status de lei complementar, padronizando diversos aspectos dessa disciplina jurídica.

No entanto, a Constituição Federal delimitou como competência exclusiva de Lei Complementar algumas matérias tributárias como os conflitos de competência em matéria tributária, as normas sobre limitações ao poder de tributar e as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Sendo a imunidade uma das formas de limitação constitucional ao poder de tributar, verifica-se que a Carta Magna consagrou um tratamento especial as imunidades, pois somente a Lei Complementar poderá regular matéria relativa as imunidades tributárias, vide art. 146, II da Lei Maior.

Não obstante, o fato da norma imunizante não ser regulamentada por uma lei complementar não a torna ineficaz. Neste caso, a norma terá eficácia plena produzindo todos os seus efeitos até a edição de um ato normativo para reduzir seu âmbito eficaz, fixando requisitos para a fruição do benefício.⁵⁰

Assim, de acordo com o entendimento de Ricardo Lobo Torres “a ausência de normas regulamentares da imunidade, porém não lhe prejudica a fruição, pois os direitos absolutos independem do sistema legislativo infraconstitucional.”⁵¹

Para Aires F. Barreto e Paulo A. Barreto⁵² urge destacar que a Lei Complementar desempenha um papel fundamental na regulação das normas imunizantes de eficácia e aplicabilidade contida. Segundo eles, existem imunidades condicionadas que dependem de regulamentação por Lei Complementar e imunidades incondicionadas que possuem eficácia plena e imediata, não dependendo de regulação por Lei complementar, tal qual explicita abaixo:

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF**, p. 95-96.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, P. 63.

⁵² BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2a. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p.14.

O propósito perseguido neste tópico é o de demonstrar que existem duas diferentes classes de imunidades: as incondicionadas e as condicionadas. Por imunidades incondicionadas deve entender-se aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito a respeito, qualquer condição para que a imunidade tenha eficácia plena. Já as imunidades ditas condicionadas só operam plenamente mediante normas infraconstitucional integrativa. Em outras palavras, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.

Como exemplo de imunidade de natureza condicionada, conforme expressa disposição constitucional (art. 150, inciso VI, alínea “c”, CF/88)⁵³ estão as imunidades relativas às entidades educacionais e assistência social.

Como se pode observar, a imunidade, instituto de sede constitucional, não poderá sofrer limitações suprimíveis por emendas constitucionais, muito menos por uma Lei Complementar, tendo em vista ser um direito fundamental com estatura de cláusula pétrea.

Nesse passo, arremata Clélio Chiesa:

A lei complementar que, a título de regular as imunidades condicionadas, dificultar excessivamente o gozo dos seus benefícios é absolutamente incondicional, pois o seu espectro é restrito a editar normas necessárias a dar operatividade aos comandos constitucionais e não anulá-los.⁵⁴

Assim, insta registrar que o objetivo precípua do enunciado lançado no inciso II do art. 146 da Constituição Federal de 1988 é atribuir à Lei Complementar a tarefa de regulamentar as limitações constitucionais do poder de tributar, isto é, as imunidades

⁵³ 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;

(BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de abril de 2017).

⁵⁴ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 160.

tributárias, definindo requisitos e/ou condições para a fruição do benefício. Reconhecendo tais preceitos constitucionais, só resta ao legislador complementar as normas imunizantes.

2.7 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES

Por muito tempo os juristas vêm questionando qual seria a melhor forma de interpretação da norma jurídica nos mais diversos diplomas normativos, se através do método sistemático, sociológico, teleológico, dentre outros.

A maioria da doutrina defende que as normas imunizantes não devem ter uma interpretação restritiva, à luz de determinados valores sociais ali presentes e que devem ser prestigiados na sua plenitude. Nessa esteira, defendendo o método de interpretação teleológico da norma imunizante, afirma Regina Helena Costa⁵⁵, *in verbis*:

A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos de espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior. Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

Entretanto, o STF vem fixando uma interpretação restritiva das normas imunizantes em suas decisões. Como exemplo, seguem duas decisões do Pleno que julgou o alcance da imunidade sobre as receitas de importação, assim como, o alcance da imunidade do ISS sobre o transporte de minerais, respectivamente, abaixo transcritas:

CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.115.

tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 566259, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09- 2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. Serviços de transporte de minerais. CF, art. 155, § 3o. Normas constitucionais concessivas de benefício. Interpretação Restritiva. Recurso improvido. (RE 170784, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Segunda Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 04-08-2006 PP-00078 EMENT VOL- 02240-04 PP-00658 RTJ VOL-00201-02 PP-00730 RB v. 18, n. 515, 2006, p. 36-38 LEXSTF v. 28, n. 333, 2006, p. 250-260 RDDDT n. 133, 2006, p. 176-180 RET v. 9, n. 51, 2006, p. 90-97).

A Suprema Corte vem rejeitando qualquer outro método de interpretação frente as normas imunizantes, adotando na maioria das decisões uma interpretação restritiva e literal.

Assim, cumpre registrar que a interpretação restritiva tem a finalidade de evitar o prejuízo aos valores e fins pretendidos. O intérprete deve aplicar o texto legal, extraindo um significado que, embora aparente diminuir as possibilidades de sentido, bem como seu âmbito de incidência, não faz mais que delimitar seu real alcance e significado.⁵⁶

Talvez o que justifique o posicionamento do STF nos julgamentos das imunidades tributárias seja evitar deturpações no sentido da norma, o que demonstra uma postura cautelosa da Corte. Mas, por outro lado, esse tipo de interpretação restritiva aniquila o prestígio dos direitos fundamentais diante da norma prescritiva.⁵⁷

⁵⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 201.

⁵⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5a ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 308-309.

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Até agora, já foram abordados alguns pontos relevantes atinentes a imunidade tributária nas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Porém, ainda não foi ventilado o conceito e natureza jurídica das instituições de educação e de assistência social que é fundamental para melhor compreensão tema.

Os artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Carta Magna contempla a imunidade frente as entidades beneficentes de assistência social em relação aos impostos, e em relação contribuições sociais para financiamento da seguridade social, nesta ordem. Em tais dispositivos constitucionais há uma exoneração tributária sobre fatos realizados por estas entidades, o que tecnicamente fala-se em um impedimento do fenômeno de incidência da norma tributária sobre fatos impositivos praticados pelas entidades.

Então, para se enfrentar as imunidades relativas a cada entidade beneficente sem fins lucrativos, prestigiada pelo texto constitucional, é preciso compreender o terceiro setor.

3.1 TERCEIRO SETOR

A expressão Terceiro Setor decorre da denominação *third sector*, de origem estadunidense, adotada pela primeira vez na década de 1970 por pesquisadores americanos⁵⁸. Como já existia anteriormente o Primeiro Setor, representado pelo Estado, e o Segundo Setor representado pelo Mercado, o Terceiro Setor compreende as organizações que não fazem parte do aparelho estatal e não possuem finalidade lucrativa. Logo, vale dizer que as instituições de educação, bem como de assistência social, são organizações beneficentes que integram o Terceiro Setor.

Diante da deficiência do Estado em atender as questões sociais e as necessidades básicas da população, surgiu a necessidade de se criar o Terceiro Setor, constituído por sociedades privadas sem fins lucrativos, não governamentais, porém prestadoras de serviços públicos. É preciso compreender que em um dado

⁵⁸ COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2ª. ed., São Paulo: Editora Senac, 2002, p.58.

momento houve um reposicionamento do papel do Estado e fortalecimento da sociedade civil organizada, propiciando a existência do Terceiro Setor. É o Estado e a sociedade empresarial privada trabalhando paralelamente para atingir um fim social.

Não existe um consenso quanto a definição do Terceiro Setor, no entanto para o Professor José Eduardo Sabo Paes⁵⁹, seria:

O conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.

Já sob o prisma da professora Maria Sylvania Zanella Di Pietro⁶⁰, o Terceiro Setor é:

Composto por entidades da sociedade civil de fins públicos e não lucrativos; esse terceiro setor coexiste com o primeiro setor, que é o Estado, e o segundo setor, que é o mercado. Na realidade, ele caracteriza-se por prestar atividade de interesse público, por iniciativa privada, sem fins lucrativos; precisamente pelo interesse público da atividade recebe proteção e, em muitos casos, ajuda por parte do Estado, dentro da atividade de fomento; para receber ajuda, tem que atender a determinados requisitos impostos por lei que variam de um caso para outro; uma vez preenchidos os requisitos, a entidade recebe um título, como o de utilidade pública, certificado de fins filantrópicos, a qualificação de organização social.

Para tanto, as instituições que integram o Terceiro Setor não se vinculam à administração pública centralizada ou descentralizada, conforme entendimento do doutrinador Sílvio Luis⁶¹ que complementa:

O nome Terceiro Setor indica os entes que estão situados entre os setores estatal e empresarial. Os entes que o integram são entes privados, não vinculados à organização centralizada ou descentralizada da Administração Pública, mas que não almejam, entretanto, entre seus objetivos sociais, o lucro, e que prestam serviços em áreas de relevante interesse social e público. De acordo com Boaventura de Souza Santos, o Terceiro Setor é formado por um conjunto de organizações sociais que não são nem estatais nem mercantis, ou seja, organizações sociais que, por um lado, sendo

⁵⁹ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social; aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 134.

⁶⁰ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 22.ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 489.

⁶¹ ROCHA, Sílvio Luis Ferreira da. **Terceiro Setor**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 12.

privadas não visam fins lucrativos, e, por outro lado, sendo animadas por objetivos sociais, públicos ou coletivos, não são estatais.

Após a compreensão conceitual do Terceiro Setor, Leandro Marins de Souza reúne algumas das principais características identificadas pelos teóricos acerca do Terceiro Setor:

Em suma, portanto, enumerados exemplificativamente algumas características extraídas dos conceitos normalmente difundidos sobre o Terceiro Setor: a) finalidades não coercitivas; b) entidades não estatais; c) finalidades não lucrativas; d) entidades fora do mercado; e) visam atender necessidades coletivas; f) visam atender necessidades públicas; g) são organizações estruturadas; h) são organizações autogovernadas; i) contam com expressivo serviço voluntário; j) são organizações de sociedade civil; k) é expressão das práticas de caridade, filantropia e mecenato; l) é forma de exercício da cidadania; m) vinculação ao conceito de solidariedade.⁶²

Examinados os conceitos e características, é possível depreender que o Terceiro Setor já é uma realidade bastante presente no Estado brasileiro e vem crescendo de forma substancial, especialmente aquelas destinadas a finalidades públicas.

3.2 FORMAS JURÍDICAS DE ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor pode assumir alguns tipos de formas jurídicas, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, atuando para complementar a atividade estatal sem a finalidade lucrativa.

A doutrina determinou e definiu algumas dessas entidades através do Código Civil e em algumas leis esparsas. Com isso o Terceiro Setor passa a ter grande abrangência, tanto na sua forma de atuação, quanto nas entidades que o constituem, não existindo uma definição precisa no ordenamento jurídico brasileiro do que seja este setor, nem o escopo de sua atuação.⁶³

Nesse passo, esclarece Eduardo Sabo:

⁶² SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, São Paulo: Dialética, 2004, p.72.

⁶³ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos contábeis, trabalhistas e tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 136.

Configura-se como organização do Terceiro Setor, ou ONGs - Organizações Não Governamentais, as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações, e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais organizações e agrupamento sociais cobre um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência a saúde, apoio a populações carentes, educação cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do consumidor, direitos da criança etc.⁶⁴

Acresça-se também que Mariângela Franco Camargo⁶⁵ classifica as entidades como associações, fundações, cooperativas, igrejas e organizações não governamentais. Porém, a maioria dessas entidades se reveste na categoria de fundações ou associações.

Enquanto as associações apresentam previsão expressa no art. 44 do Código Civil de 2002 como “contrato pelo qual um certo número de pessoas, ao se congregarem, coloca em comum serviços, atividades, conhecimentos etc. em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, econômico ou não, com ou sem capital e sem fins lucrativos”⁶⁶; as fundações são dotadas de bens baseados na propriedade ou patrimônio, feita por pessoa natural ou física, afetados a fins do bem comum, de finalidade lícita, com alcance social e com estatuto próprio devidamente registrado.⁶⁷

Com o crescimento da atividade administrativa de fomento desempenhada pelas entidades sem fins lucrativos, surge a necessidade de se buscar garantias constitucionais trazidas pela norma às entidades sem fins lucrativos, bem como, os incentivos dados pelo Estado para a execução dos seus objetivos.

Entre os meios de incentivos oferecidos pelo Estado às organizações do Terceiro Setor estão as isenções, imunidades tributárias, redução de alíquotas, remissão, anistia, deferimentos e fixação de prazos excepcionais de recolhimento de tributos.

⁶⁴ PAES. *Ibidem*, 2010, p. 136.

⁶⁵ CAMARGO, Mariângela Franco de; SUZUKI, Fabiana Mayumi; SAKIMA, Mery Ueda Yuzo; GHOBRI, Alexandre Nabil. **Gestão do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001, p.35.

⁶⁶ DINIZ, Maria Helena, 1998 apud SOUZA, Leandro Marins **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 116.

⁶⁷ DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas: teoria geral e exercício de atividades econômicas**. Porto Alegre: Síntese, 1998, p.57.

Portanto, à luz dos ensinamentos de Silvio Luís, essa atividade de fomento deve ser alicerçada pelo princípio da subsidiariedade, que “propõe algo de novo entre intervenção total do Estado e a supressão da autonomia privada e o liberalismo clássico e sua política de intervenção mínima do Estado”.⁶⁸

É preciso entender que para efeito da imunidade, nem todas as entidades supracitadas que compõem o Terceiro Setor são beneficiadas pela desoneração tributária. Dentre as entidades que podem ser cobertas pela imunidade estão as fundações privadas, associações civis, instituições de ensino, organizações sociais, entidades de previdência privada, estabelecimentos de saúde, estabelecimentos culturais, organizações de sociedade civil de interesse público, SESC e SENAC.⁶⁹

Assim, fazendo uma análise sobre a imunidade tributária no Terceiro Setor, Octavio Campos Fischer⁷⁰ observa que a imunidade normalmente aparece como um sistema de proteção ao cidadão, impondo limites ao poder de tributar do Estado. Contudo, no que se refere ao Terceiro Setor, o autor entende que a imunidade não pode se restringir apenas como um sistema de defesa do contribuinte, haja vista ter um alcance muito mais amplo, não servindo somente ao indivíduo, mas aos interesses de toda a sociedade, justamente por entender que o Direito Tributário Brasileiro está inserido em um Estado Democrático de Direito.

É neste contexto que será tratado, no âmbito da imunidade tributária, a atividade de fomento fiscal das entidades de educação e assistência social, alimentadas pelo art. 150, VI, “c”, da Carta Política.

3.3 INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO

Apesar da Constituição Federal não trazer no bojo normativo a definição de educação, esta dispensou um regramento específico conforme se verifica no seu art. 205 a seguir:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade,

⁶⁸ ROCHA, Sílvio Luis Ferreira da. **Terceiro Setor**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 16-19.

⁶⁹ SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2009, p.119.

⁷⁰ FISCHER, Octavio Campos. **Terceiro setor e tributação**. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Cap. 20. p. 356.

visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.⁷¹

O que Estado pretendia com a colaboração da sociedade, era desenvolver atividades de formação para o crescimento pessoal e profissional da sociedade civil, atendendo as necessidades sociais e promovendo a cidadania. Mas para que isso ocorresse, era necessário compreender o conceito de instituição de educação e, neste sentido, Ricardo Lobo Torres ensina:

O conceito de instituição de educação abrange assim as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a formação extracurricular, bem como as instituições de fins sociais.

Insta salientar que toda e qualquer atividade direcionada ao desenvolvimento pessoal e intelectual do cidadão e sua qualificação para o mercado de trabalho, a exemplo dos cursos profissionalizantes, dos centros de pesquisa tecnológica e científica, dos museus, das academias de letras e ciência, entre outras entidades, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.⁷²

Ainda nesta esteira, Aliomar Baleeiro⁷³ leciona:

Instituição de Educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita a cultura em geral, como laboratório, centro de pesquisa, o museu, o atelier de pintura e escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciência. O importante é que seja realmente “instituição” acima e fora de espírito de lucro, e não simples “empresa” econômica, sob rótulo educacional ou de assistência social.

Ricardo Lobo Torres também considera que o conceito de Educação corresponderia à ideia de *Bildung*, formação integral da personalidade que deve ser amparada pelo Estado Cultural, excluindo deste conceito os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades de lazer.⁷⁴ Para o autor,

⁷¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 de maio de 2017).

⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 892.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 506.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *ibidem*, 1995, p. 229.

algumas entidades são excluídas da proteção da norma imunizante por não cumprirem a finalidade educacional.

Nota-se que o Estado sozinho jamais conseguiria cumprir sua finalidade social, propiciando educação para todos, diante da abrangência de todas as atividades educacionais. Logo, foi preciso implementar políticas governamentais com o objetivo de fortalecer estas entidades sem fins lucrativos.

Por esse motivo, que a Carta Magna no seu art. 150, VI, “c”, estabelece imunidade a impostos das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

As grandes discussões acerca dessa imunidade referem-se à qualificação das instituições de educação e assistência social. A definição do “requisito básico”⁷⁵ que a Constituição estabeleceu como “ausência de fins lucrativos” e sua relação com os requisitos legais referidos pelo dispositivo suscitaram debate entre os doutrinadores.

Alguns autores entendem que os requisitos elencados pelo art. 14 do Código Tributário Nacional devem ser interpretados sistematicamente. Cumprem a função de detalhamento, de explicação da expressão “sem fins lucrativos”, desmembrada nas exigências de não-distribuição de seu patrimônio ou renda, de aplicação integral de seus recursos no país para a manutenção de seus objetivos institucionais e de manutenção de escrituração de receitas e despesas de acordo com as formalidades exigidas (vide art. 14 incisos I, II, III, do CTN).⁷⁶

Portanto, para que a instituição de educação possa usufruir da imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF/88, basta obedecer às regras do art. 14 do Código Tributário Nacional, ou seja, aplicar integralmente seus recursos em território nacional, não fazer distribuição disfarçada de lucros, bem como, distribuição de dividendos aos seus dirigentes, e manter a escrituração idônea com a finalidade de comprovar o preenchimento dos requisitos mencionados, o que será detalhado nos próximos tópicos.

⁷⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos: arts. 150, VI, “C”, § 4º e 195, § 7º da Constituição Federal**. Brasília: Rossetto, 2006, p. 21.

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15a. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 157. ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 223. CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos: arts. 150, VI, “C”, § 4º e 195, § 7º da Constituição Federal**. Brasília: Rossetto, 2006, p. 30.

3.4 INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

São inúmeras as construções doutrinárias, jurisprudenciais e legislativas acerca das instituições de Assistência Social, de modo que a própria Constituição conceitua assistência social no seu art. 203 como a prestação de serviços que tenham como fim o cumprimento de direitos sociais, conforme se observa abaixo:

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

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

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

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

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.⁷⁷

A assistência social atua também para complementar a atuação do Estado na busca da implementação dos direitos social enumerados no art. 6º da Constituição federal⁷⁸ e na concretização dos direitos fundamentais da dignidade da pessoa humana.

Isto posto, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto⁷⁹ lecionam que “instituição de assistência social é aquela cujo o objeto social, descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade. ”

No entanto, no âmbito da legislação brasileira, a Constituição Federal estabelece que a assistência social, juntamente com a previdência social e a saúde, faz parte do conjunto integrado de ações estatais e da sociedade civil voltadas ao

⁷⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 de maio de 2017.

⁷⁸ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

⁷⁹ BARRETO, Aires e Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2a. ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 63.

sistema da Seguridade Social, nos termos do art. 194.⁸⁰ Porém, analisando o referido artigo, percebe-se que a assistência social faz parte da seguridade social, mas é desvinculada da saúde e previdência.

Já no âmbito infraconstitucional, a Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei 8.212/1991) no seu art. 4º., afirma que a assistência social é “a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à familiar, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social”.

A maioria da doutrina entende que os serviços de Assistência Social devem ser prestados de forma gratuita e geral a todos que deles necessitarem: condicionando, portanto, a necessidade de atender aos atributos da generalidade e gratuidade para que tais entidades sejam beneficiárias da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88.

Todavia, Carrazza⁸¹ entende que a generalidade é marcada pela impessoalidade, ou seja, todas as pessoas que preenchem determinados requisitos podem colocar-se sob o manto da instituição assistencial. Então, não há dispositivo constitucional que impeça uma entidade de assistência social oferecer seus serviços, apenas, a um determinado setor da sociedade. Logo, não perderá a imunidade a instituição de assistência social sem fins lucrativos cujo o raio de atuação seja restrito a uma comunidade, a uma classe de pessoas, de empregados, servidores públicos e etc.

Complementando, segue entendimento do Supremo Tribunal Federal:

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; RE 70.834; 89.012, 108.796 e 115.970 sendo o primeiro voltado, especificamente, para a situação da atual recorrente (Fundação Ruben Berta).⁸²

⁸⁰ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

⁸¹ CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária nas fundações de direito privado, sem fins lucrativos: arts. 150, VI, "c"; 150 § 4.o, e 195, § 7.o da Constituição Federal**. Brasília: Rossetto, 2006, p. 23-24.

⁸² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.631, rel. Ministro Octavio Galloti, DJ 23/09/1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 abr 2017.

Já quanto a gratuidade, entende-se que a imunidade tributária dirigida às instituições de assistência social visa desonerar o pagamento dos tributos das entidades privadas sem fins lucrativos, tendo em vista o fato de auxiliarem o Estado. Porém, a atuação dessas entidades depende de recursos financeiros para sua manutenção. Assim, segue abaixo o entendimento de Roque Antonio Carrazza e Clélio Chiesa⁸³, os quais defendem que impedir as entidades de assistência social de serem remuneradas é considerar a regra de imunidade letra morta, afinal, a imunidade só se justifica se houver ingresso de receita, ou seja, remuneração:

Para 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".

Para Chiesa: "É inconcebível pretender restringir o alcance da imunidade em questão às entidades que prestam de forma gratuita seus serviços, pois isso representaria o esvaziamento da referida hipótese de imunidade. Uma exegese de tal ordem frustra o desiderato pretendido pelo constituinte com a instituição da mencionada imunidade, consistente em estimular que outras pessoas prestem serviços de assistência social visando a auxiliar o Estado a cumprir o seu fim institucional de assistir os hipossuficientes".

Ademais, vale consignar que a Suprema Corte vem se posicionando no sentido de ampliar os objetivos da assistência social, além do que se prevê o art. 203 da Constituição Federal, abrangendo os setores da Educação e Saúde, conforme decisão da ADI nº 2.028-5 e ADI nº 2.036-6. Comentando sobre a decisão, conclui José Eduardo Paes:

[...] pode ser dividida em *lato sensu* e *stricto sensu* [...].
O Supremo Tribunal Federal, sobre o conceito mais lato de assistência social, entende que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o §7º do art.195 da Constituição Federal abarca a entidade beneficente de assistência à saúde (ADIN nº2.085-5) e a beneficente de assistência educacional (ADIN 2.036-6). Podemos definir o Direito Assistencial como a parte do Direito Social à concessão aos hipossuficientes, dos meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem qualquer contraprestação de sua parte.⁸⁴

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 25ª ed., p.778; (CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002. p.246-247).

⁸⁴ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social**. 3ª. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2001, p. 447.

Percebe-se que qualquer entidade que preste algum serviço tendente ao alcance dos direitos sociais, atendendo as necessidades básicas do ser humano, pode ser considerada entidade de assistência social, e fazem jus à imunidade tributária, desde que cumpra os requisitos da lei.

3.5 DISCIPLINA JURÍDICA DOS ART. 150, VI, “C” E ART. 195, §7º, DA CF/1988

O art. 150 da Constituição Federal que trata das limitações ao poder de tributar, consiste em uma verdadeira garantia dos contribuintes contra as pretensões arrecadatórias do Fisco, basicamente por estabelecer os principais princípios constitucionais tributários (legalidade – inciso I; isonomia- inciso II; irretroatividade - inciso III, alínea “a”; anterioridade – inciso III, alínea “b” e “c”; não confisco – inciso IV, não limitação ao tráfico – inciso V), bem como, por estipular o rol das imunidades tributárias genéricas no inciso VI.

Nessa linha, é importante lembrar que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Lei Maior, não é norma jurídica estilo princípio, como já foi visto. Trata-se de uma norma jurídica regra, que assegura a não tributação a pessoas prévias e suficientemente caracterizadas na Constituição Federal, como bem esclarece a doutrina:

As imunidades tributárias são normas aplicáveis a situações específicas, suficientemente caracterizadas e perfeitamente identificadas na Constituição Federal. Embora possuam, entre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente que se pretendam incentivar e prestigiar, com estes últimos não se confundem. Note-se que se aplicando o critério distintivo adotado, qual seja, o grau de determinação do fim e da conduta, verifica-se que as imunidades tributárias são normas-regras, uma vez que possuem justamente um grau maior de determinação da ordem e maior especificação dos destinatários (instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei, na hipótese da alínea c do Art. 150, VI, da CF). Noutras palavras, são normas-regras porque atingem certos fatos, pessoas e situações, bem determinadas na Constituição, diferentemente das normas-princípios que possuem como característica uma maior generalidade dos destinatários, bem como uma menor determinação da ordem. Não é o que ocorre com as

imunidades tributárias. Daí a sua caracterização como norma jurídica estilo regra.⁸⁵

No que concerne às imunidades tributárias das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, duas hipóteses são enfáticas na Constituição Federal, a saber o art. 150, VI, “c”, no que tange aos impostos e o art. 195, § 7º, no tocante as contribuições sociais.

Diante disso, observa-se que a Constituição é taxativa ao prescrever que os entes de direito público interno não possuem competência para tributar impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e de assistência social, observados os preceitos legais elencados pelo art. 14 do CTN. Por isso, convém transcrever abaixo os referidos artigos da Constituição para melhor compreensão:

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 de lei.

(...)

§ 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.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta, 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 seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.⁸⁶

Assim, numa leitura atenta sobre o artigo supracitado percebe-se que a própria Constituição (art. 150, § 4º) determina um requisito para a concessão da desoneração

⁸⁵ NICHELE. Rafael. **A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, n. 49, 2003, p. 136.

⁸⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 de junho de 2017).

tributária em apreço, qual seja, a correlação entre o objeto da tributação (patrimônio, renda e serviços) das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos com suas finalidades essenciais prestadas.

Ratificando o raciocínio, Leandro Marins do Souza⁸⁷ afirma:

[...] o conteúdo encontrado no art. 150, § 4o da Constituição Federal deve ser aplicado amplamente. Isto porque o que pretende este dispositivo é justamente relacionar a fruição da imunidade com a destinação dada pela entidade ao seu patrimônio, suas rendas e receitas advindas da prestação de serviços. Ou seja, desde que não desvirtuem da aplicação em sua atividade institucional estarão sob o manto da imunidade, de modo geral, o patrimônio das entidades de educação e assistência social, bem como suas rendas e as receitas oriundas da prestação de serviços.

Para melhor compreensão do alcance da norma imunizante, devem ser discriminadas as “receitas das atividades próprias”, das demais receitas. A Secretaria da Receita Federal da 8ª. Região Fiscal previu através da Solução de Consulta nº. 253 de 21 de setembro de 2005 que: “Entendem-se por atividades próprias aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das entidades sem fins lucrativos, alcançando especialmente as receitas tipicamente auferidas, tais como: doações, contribuições, inclusive a sindical e a assistencial, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários.”

As receitas que não estejam diretamente relacionadas aos objetivos sociais da entidade, não podem ser consideradas receitas decorrentes de atividades próprias, nem mesmo aquelas que tenham caráter contraprestacional direto. Logo, essa distinção é pertinente, na medida em que, dependendo da origem da receita surgem interpretações diversa acerca da regra imunizante.

Ainda que o Supremo Tribunal Federal se posicione favorável quanto à imunidade das receitas não provenientes de atividades próprias em determinados casos (ADI 1802), é preciso deixar claro que as receitas auferidas deverão ser destinadas aos objetivos sociais da entidade.

⁸⁷ SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 81-82.

Alguns autores advogam um posicionamento mais restritivo quanto a aplicação da imunidade sobre receitas ligadas às atividades privadas, assim assevera Ives Gandra Martins⁸⁸:

A junção do princípio estatuído nos arts.73, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos b e c do art.150, VI, se foram idênticas ou análogas às de outras empresas privadas não gozariam da proteção imunitória.

Não menos restritivo é o posicionamento de Hugo de Brito Machado⁸⁹:

Qual o sentido da expressão "rendas relacionadas às finalidades essenciais"? Respondemos que a mesma abrange todas as rendas da entidade imune, desde que derivadas de atividade que, pelo volume e pela circunstância em que é desenvolvida, não possa ser considerada de concorrência desleal com empresas sujeitas a tributação, e sejam integralmente destinadas à manutenção das atividades essenciais da entidade.

No que tange os impostos abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, "c" da CF/88, sabe-se que seu alcance é restrito aos impostos relacionados ao patrimônio, renda e serviços, não sendo aplicados os impostos que sejam diferentes destes.

Para Marcelo Ricardo Escobar⁹⁰, a interpretação da norma constitucional consiste em "(...) diante dessa constatação, duas análises podem ser realizadas, uma restrita ou literal e outra sistemática ou ampla. "

Na interpretação literal, a aplicação da imunidade tributária restringe-se sobre os impostos incidentes sobre patrimônio e renda, tais como, ITR (imposto territorial rural), IPTU (impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana), ITCMD (imposto sobre transmissão causa mortis e doações), ITBI (imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos), IR (imposto de renda), IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) e ao ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza). Logo, os demais impostos estariam fora do campo de incidência da desoneração tributária.

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**, v.6, São Paulo: Saraiva, 1999, p.203.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. In: (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. São Paulo: RT, 2009, p.93.

⁹⁰ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Incidência Tributária no Terceiro Setor: a ótica do STF**. Curitiba: Appris, 2015, p.100.

Porém, para o STF a interpretação que vem sendo adotada é sistemática sobre a abrangência dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviço das instituições, pois na interpretação sistemática se analisa se o bem adquirido fará ou não parte do patrimônio da entidade. Isto quer dizer que a imunidade não abrange apenas os impostos que se aplicam diretamente ao patrimônio, renda e serviços, mas também sobre todos os impostos que incidiriam sobre os bens, uma vez que é o conjunto de bens que formará o patrimônio das entidades que serão revestidos ou utilizados com a finalidade social.

Já quanto ao art. 195, § 7º da CF/88, vale salientar que houve uma atecnia do legislador constituinte na redação da norma, na medida em que, a palavra isenção quer dizer imunidade, configurando uma hipótese de desoneração tributária concedida pelo texto constitucional. Logo, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento de que o Art. 195, § 7º configura hipótese de imunidade às contribuições sociais, senão vejamos:

A cláusula inscrita no art. 195, § 7o, da Carta Política - não obstante referir- se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7o, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.⁹¹

Um outro ponto relevante acerca do art. 195, § 7º da CF/88⁹² diz respeito a expressão “que atendam às exigências estabelecidas na lei”, pois questionavam-se entre os doutrinadores e jurisprudência se a lei que se refere o § 7º deste artigo é lei complementar ou lei ordinária. Recentemente, em sede de repercussão geral, o plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o RE 566622⁹³ sob a relatoria do ministro Marco Aurélio que os requisitos para o gozo da imunidade disposto no art. 195, § 7º da CF/88 serão previstos em lei complementar, isto porque o presente artigo deverá

⁹¹ STF - RMS: 22192 DF, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 28/11/1995, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 19-12-1996.

⁹² Art. 195 (...)

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

⁹³ STF. Plenário. RE 566622, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data do julgamento: 23/02/2017 (repercussão geral). Data da publicação: 05/05/2017.

ser interpretado em conjunto com o art. 146, II da Carta Maior que trata sobre as limitações constitucionais sobre o poder de tributar.

Ainda sobre o mesmo artigo, embora a Constituição Federal não faça nenhuma menção sobre as instituições de educação na redação no seu art. 195, § 7º, sabe-se que existe uma enorme discussão acerca da possibilidade de extensão da imunidade tributária às entidades de educação no tocante as contribuições sociais. Como já foi dito anteriormente, as instituições de educação sem fins lucrativos gozam de imunidade do art. 150, VI, “c” da Lei Maior que alcança tão somente os impostos. Portanto, apenas as entidades beneficentes de assistência social é que gozam da imunidade relativa as contribuições sociais de seguridade social prevista no art. 195, § 7º da CF/88.

Nesse sentido, aduz Regina Helena Costa⁹⁴:

“...ainda que o conceito de assistência social, hodiernamente, seja abrangente da assistência em diversas áreas (médicas, hospitalar, odontológica, psicológica, jurídica), a ‘assistência educacional’, a nosso ver, nele não se encontra albergada para efeito de imunidade tributária. A uma porque a Constituição distingue, perfeitamente, como antes exposto, os conceitos de assistência social (art. 203) e de educação (art. 205), não cabendo, de modo algum, sustentar-se entroncamento entre ambos par ao efeito mencionado, além do fato de que as instituições que se dedicarem a essas atividades, sem finalidade lucrativa, fazem jus à intributabilidade assegurada pelo art. 150, VI, c. E a duas porque, quando desejou a Lei Maior imunizar as instituições de educação, o fez, deferindo-lhes a imunidade genérica estampada no art. 150, VI, c; todavia, não agiu do mesmo modo em relação à imunidade concernente às contribuições para a seguridade social, cuja a eficácia restringiu às entidades beneficentes de assistência social. Justifica-se o tratamento díspar, em nossa opinião, pelo fato de a assistência social constituir ramo da seguridade social, o mesmo não ocorre com a educação.”

Em contrapartida, a jurisprudência do Supremo vem interpretando tanto o art. 150, VI, “c” quanto o art. 195, § 7º da CF/88 de forma extensiva, considerando que a expressão entidades beneficentes de assistência social engloba as entidades de educação e assistência social, conforme trecho do julgamento do RE nº. 636.941/RS:

O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. Porquanto ubi eadem ratio ibi idem jus, podendo estender-

⁹⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2009, p. 102-103.

se às instituições de assistência stricto sensu, de educação, de saúde e de previdência social, máxime na medida em que restou superada a tese de que este artigo só se aplica às entidades que tenham por objetivo tão somente as disposições do art. 203 da CF/88 [...] 7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação prescrita no art. 150, VI, c, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão entidades beneficentes de assistência social contida no art. 195, § 7º.

Portanto, por força do entendimento jurisprudencial do Pretório Excelso, tem-se que são imunes à tributação para financiamento da seguridade social as entidades beneficentes de assistência social e as entidades de educação sem fins lucrativos.

3.6 ANÁLISE DOS REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DA IMUNIDADE (ART. 14 DO CTN)

A Constituição Federal recepcionou o art. 14 do CTN, estabelecendo os únicos requisitos ou condições materiais exigíveis para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da Lei Maior, não cabendo à lei ordinária dispor sobre essa matéria em razão da reserva decorrente do art. 146, II, da CF/88. Desta forma, somente a lei complementar poderá disciplinar sobre esta matéria, qual seja, o Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66.

Assim, o art. 14 do CTN regula a imunidade relativa a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Entretanto, na ausência de regulação, por lei complementar, da imunidade relativa às contribuições da seguridade social das entidades beneficentes e de assistência social prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, a doutrina e mesmo os tribunais tem entendido que assume também esse papel, sendo aplicável por analogia (vide art. 108, I, do CTN).⁹⁵

O STF, em seus pronunciamentos, reconheceu a validade da lei ordinária quanto ao tratamento dos requisitos formais, destacando, contudo, a reserva de lei complementar para dispor sobre as condições materiais da imunidade, apontando como aplicável o art. 14 do CTN.⁹⁶

⁹⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constitucional e Código Tributário**. 17ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 659.

⁹⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constitucional e Código Tributário**. 17ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 659.

Urge, destarte, tecer algumas considerações acerca dos requisitos materiais do art. 14 do CTN⁹⁷.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.⁹⁸

Nesse compasso, determinou o referido artigo os seguintes requisitos: 1) proibição da distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; 2) obrigatoriedade da aplicação integral de suas rendas no país; 3) aplicação dos recursos em suas finalidades essenciais; 4) obrigatoriedade de manutenção de escrituração das receitas e despesas.

Como é cediço, as obrigações jurídicas tributárias, principais e acessórias, são independentes e, portanto, dentro do direito tributário a obrigação acessória não se extingue pelo cumprimento da obrigação principal. Sendo assim, a inexistência do dever de pagar o tributo decorrente da não-incidência da norma tributante não faz desaparecer as obrigações acessórias. Assim, o cumprimento desses deveres em matéria de imunidade é fundamental, uma vez que se trata de renúncia de receita, sendo relevante a fiscalização acerca do cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN.

⁹⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 4 de julho de 2017).

⁹⁸ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não a dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Não obstante, tal fiscalização somente pode ocorrer se as entidades mantiverem as escriturações das receitas e despesas em seus livros, ou seja, uma obrigação acessória que verificará se os demais requisitos legais estão sendo cumpridos, certificando se a entidade realmente faz jus ao benefício da imunidade.

Nesse sentido, ensina José Souto Maior Borges⁹⁹ que além da obrigação tributária, conhecida como principal, a lei pode estabelecer obrigações acessórias tendo por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

Os livros mantidos pelas instituições servirão para demonstrar ao fisco que não houve desvios de recursos e malversação do patrimônio, cumprindo assim um dos requisitos previsto na legislação tributária.

Por outro lado, no que tange ao requisito de proibição da distribuição de renda de seu patrimônio ou de suas rendas, a norma imunizante não impõe às entidades sem fins lucrativos a ausência de remuneração pelos serviços como condição para o gozo do benefício. Não é preciso que a entidade não aufera receitas, até porque sem receitas não há como manter a instituição. Mas, basta que tais receitas sejam revertidas às finalidades essenciais.¹⁰⁰

Logo, nota-se que o art. 14 do CTN, não proíbe o pagamento do trabalho de diretores, representantes e gerentes, já que não se pode conceber a gratuidade de atividades regularmente prestadas, essenciais ao bom desempenho das funções das pessoas imunes. O que se veda é a distribuição disfarçada de lucro contra trabalhos fictícios, não importando a denominação criada para pagamento.¹⁰¹

Assim, a exoneração tributária atinge as rendas, patrimônio e serviços relacionados aos objetivos institucionais previsto no estatuto. Então, na hipótese de existir nos atos constitutivos qualquer hipótese de distribuição de lucro ou de rendas a qualquer título, estará descaracterizada a finalidade social da entidade assistencial. Como consequência disso, a entidade não terá direito a imunidade e se sujeitará a tributação.

⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3^a. ed., 2 tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.164.

¹⁰⁰ FERREIRA, Alex Sandro Sarmiento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. 2010, p. 81. Dissertação (Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

¹⁰¹ BARRRETTO, David Sampaio. **A imunidade das instituições de educação do artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988**, 2013, p. 159. Dissertação de Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo., São Paulo, 2013.

Esse foi também o entendimento defendido pela Corte Suprema, como se observa na ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE ENTIDADE PRIVADA DE EDUCAÇÃO. HIPÓTESE EM QUE ELA NÃO SE CONFIGURA. EXIGÊNCIA DO ART. 14, I, DO CTN NÃO ATENDIDA. SE RESULTA DO ESTATUTO DA ENTIDADE EDUCACIONAL QUE O LUCRO OBTIDO, OU PARTE DELE, E, DE ALGUMA FORMA, DISTRIBUIDO AOS SOCIOS, AO INVES DE SER APLICADO EM BENEFÍCIO DA PROPRIA INSTITUIÇÃO E PARA ATENDIMENTO DE SUAS FINALIDADES, NÃO HÁ COMO TER SE COMO SATISFEITA A EXIGÊNCIA CONTIDA NO INCISO I E, POR VIA DE CONSEQUENCIA, NO INCISO II, AMBOS DO ART. 14 DO CTN. ASSIM, SE AO RETIRAR-SE, PODE O SOCIO RECEBER A SUA COTA ACRESCIDA NÃO APENAS DO RESULTADO DA APLICAÇÃO MONETÁRIA, MAS TAMBÉM DE PARCELA CORRESPONDENTE A LUCROS, NÃO HÁ COMO RECONHECER A ENTIDADE O BENEFÍCIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. (RE 108737, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, Segunda Turma, julgado em 25/10/1988, DJ 27-10-1989 PP-16392 EMENT VOL-01561-02 PP-00270)

Ademais, as receitas advindas de atividades não descritas em seus estatutos sociais, como receitas de aplicação financeira, receitas decorrentes de alugueis e receitas de sorteio, desde que integralmente aplicadas em suas finalidades institucionais, devem ser contempladas pela regra da imunidade.¹⁰²

Uma outra exigência para o gozo da imunidade das instituições de educação e assistência social é a aplicação integral, no país, dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Não se admite que os recursos sejam enviados para fora do país porque isso dificultaria a fiscalização do Estado quanto a aplicação a finalidade institucional, colocando em risco a exigência constitucional para o benefício da imunidade tributária.

Nesse sentido, ainda que os gastos das instituições tenham ocorrido além das fronteiras nacionais, como pagar curso no exterior para aperfeiçoamento do quadro pessoal da instituição ou comprar equipamentos no exterior, ainda assim, desde que sejam voltadas para atender as necessidades sociais do país, não há porque ocorrer a suspensão da desoneração tributária.¹⁰³

¹⁰² FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. 2010, p. 83. Dissertação (Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

¹⁰³ BARRRETTO, David Sampaio., *ibidem.*, 2013, p. 161.

Desta maneira, Ives Gandra da Silva Martins complementa:

“para que gozem da imunidade constitucional, as entidades vinculadas à consulentes devem aplicar a totalidade das suas receitas nos seus objetivos institucionais, entendendo-se por receitas, as receitas líquidas, após a dedução das despesas, inclusive aquelas de publicidade e divulgação.”¹⁰⁴

Em síntese, as instituições sem fins lucrativos podem ter rendas e cobrar serviços. A condição para esta imunidade é que estas rendas e o recebimento pela prestação de serviços sejam aplicadas integralmente no país, para as respectivas finalidades. Logo, se a lei fala em aplicação destas rendas no país é porque admite a existência dos serviços prestados por estas entidades e a consequente contraprestação por aqueles.¹⁰⁵

3.7 AUSÊNCIA DE FINALIDADE LUCRATIVA

A Constituição Federal no art. 150, VI, “c”, menciona que para o gozo da imunidade tributária é necessário que as entidades educacionais e assistenciais não possuam finalidade lucrativa, sendo que o objetivo principal destas entidades é colaborar com o Estado no desenvolvimento das atividades sociais.

Cumpram-se destacar que não se deve confundir a não distribuição de lucro (a ausência de fins lucrativos) com a ausência de atividade econômica ou de resultado positivo.

A imunidade tributária não é descaracterizada pelo fato das receitas superarem as despesas nas entidades sem fins lucrativos. O que não pode acontecer é a distribuição de excedentes entre sócios, gerentes e diretores dessas entidades sob pena de configurar finalidade lucrativa. O fato de uma escola cobrar as mensalidades de seus alunos não descaracteriza o benefício. O produto desses pagamentos pode remunerar seus professores, funcionários e investir em equipamentos e materiais. Ou melhor, a gratuidade não é *conditio sine qua non* ao desfrute da imunidade.¹⁰⁶

¹⁰⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Títulos de capitalização, cuja comercialização por entidades de assistência social sem fins lucrativos, tem os resultados, deduzidas as receitas, destinados exclusivamente a seus objetivos sociais – imunidade tributária das receitas**. RDDT no. 215/180, ago/2013.

¹⁰⁵ FERREIRA, Alex Sandro Sarmiento, *ibidem*, 2010, p. 81-82.

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**. Brasília: Rossetto, 2006, p. 21-22.

Assim, esclarece René Ávila ¹⁰⁷ que “expressão constitucional sem fins lucrativos refere-se à finalidade da instituição e não ao eventual superávit obtido por entidade que não tenha por fim o lucro: a finalidade é relevante e o superávit não”. Desde que os resultados positivos sejam investidos nos fins da instituição, não haverá desvio de finalidade.

Como consequência desse pensamento, Aliomar Baleeiro ensina que não tem direito à imunidade as entidades que exploram, por intermédio dos proprietários, suas atividades de forma profissional:

Não está coberto pela imunidade, em nossa opinião, o estabelecimento de ensino explorado profissionalmente pelos seus proprietários, ou que, pertencendo a uma instituição, proporcione percentagens, participação nos lucros ou comissões a diretores e administradores. Do mesmo modo a casa de saúde, de que é proprietário médico, no exercício da profissão, ou empresário de sua exploração econômica, não é instituição de assistência. Essa é essencialmente no profits, como dizem os americanos.

Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros. A jurisprudência, no silêncio da lei, construiu – e construiu muito bem – à luz do princípio da capacidade contributiva, a inexistência de fato tributável em caso de administrador de hospital, lançado para indústrias e profissões, embora nenhum salário recebesse da instituição, que aliás, aceitava clientes à base de tarifas.¹⁰⁸

É difícil conceber que uma entidade sem fins lucrativos com intenção de desenvolver um determinado objetivo social, não vise ter resultado positivo ao final do exercício. Por meio do resultado positivo, a entidade, como qualquer outra organização que dependa de recursos financeiros para funcionar, tem meios de se proteger dos períodos de dificuldade na obtenção de receita. O resultado positivo, da mesma maneira, garante à organização que se adapte à dinâmica das demandas sociais que lhes são impostas, mediante o investimento de seus recursos em projeto social que garantam melhor resultado à população.¹⁰⁹

¹⁰⁷ ÁVILA, René Bergmann. **Lei 9.532/97 Comentada e Anotada**; Síntese, nota nº. 90, 1998, p. 97.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 505.

¹⁰⁹ ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **A Imunidade Tributária e o Caráter Sem Fins Lucrativos das Entidades de Assistência Social e de Educação**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiner (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 908-909.

Deste modo, conclui-se que é vedado as entidades visarem lucro, como também, não podem beneficiar-se pessoalmente das rendas e patrimônios da instituição, embora há quem defenda que possam ser remunerados pelos serviços prestados, desde que compatíveis com os valores de mercado na consecução de suas finalidades sociais.

4 INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ORDINÁRIAS QUE DIFICULTA O GOZO DAS IMUNIDADES PELAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

A respeito da regulação infraconstitucional da imunidade tributária, existe uma certa polêmica acerca da interpretação do instituto imunitório dada ao art. 150, VI, “c”, e 195, § 7º da Carta Magna. Para isso, é preciso se atentar para a concepção prevista pela doutrina e jurisprudência, no qual ainda não pacificou a matéria.

A respeito da norma regulamentadora imunizante das instituições educacionais e assistenciais, entende-se que não pode o art. 150, VI, “c”, ser interpretado isoladamente, devendo estar contextualizado em meio à norma específica sobre as limitações do poder de tributar, pois qualquer restrição ao gozo da imunidade por lei ordinária causaria necessariamente violação à Constituição.

Conforme analisado, para que as imunidades sejam contempladas pelas instituições de educação e assistência social é preciso atender a certos requisitos estabelecidos na lei, por isso são classificadas como imunidades condicionadas. Logo, mediante determinação expressa na Constituição Federal, somente a lei complementar seria competente para tratar do tema.

Como bem esclarece Clélio Chiesa¹¹⁰,

“A ordem jurídica é constituída de forma hierárquica, de modo que as normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores, até o nível constitucional, e a Constituição, nessa hierarquia o patamar mais elevado. Portanto, todas as normas devem haurir seu fundamento de validade no texto constitucional. ”

Sendo assim, o Código Tributário Nacional é a lei complementar competente para estipular tais requisitos exigidos pela Constituição Federal para que as instituições possam gozar da imunidade, nos termos do seu art. 14.

Apesar de alguns autores, como Regina Helena Costa, Leandro Marins e Clélio Chiesa não concordarem com a possibilidade de regulamentação das imunidades por meio de leis ordinárias por considerarem formalmente impróprias para regulamentar as imunidades, estas leis ordinárias existem e estabelecem requisitos que restringem o âmbito eficaz da norma imunizante.

¹¹⁰ CHIESA, Clélio. **A competência Tributária do Estado Brasileiro – desonerações nacionais e imunidade condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, p. 214-215.

Então, além dos requisitos previstos no Código Tributário Nacional, as entidades educacionais e assistenciais para contemplar a imunidade tributária, devem também atender os requisitos estabelecidos pelas leis ordinárias, o que será demonstrado a flagrante inconstitucionalidade formal e material das leis questionadas.

Portanto, a seguir, serão apreciadas as leis ordinárias 9.532/97 e 8.212/91, no qual já foram objeto de inúmeras alterações e atualizações legislativas, razão pela qual, sua validade torna-se bastante questionável na melhor doutrina.

4.1 REQUISITOS DA LEI 9.532/97

A imunidade tributária das instituições de educação e assistência social subordina-se hoje aos requisitos de legitimação estabelecidos na lei complementar, a saber, o Código Tributário Nacional, especificamente em seus artigos 9 e 14; e as leis infraconstitucionais, que tem o condão de dar procedimentalidade às diretrizes do Código Tributário Nacional, instituindo deveres, conhecidos como instrumentais.

Regulamentando o Código Tributário Nacional, a Lei 9.532/97 é um desses exemplos de lei ordinária que estabelece inúmeros requisitos para a fruição de imunidade tributária. Embora já tenha sofrido alterações, a Lei 9.532/97 é resultado da conversão da Medida Provisória 1.602 de 1997.

Desse modo, caberia a Lei Federal nº 9.532/97 complementar o disposto no Código Tributário Nacional, disciplinando deveres instrumentais que facilitem a investigação das entidades imunes pela Administração Pública sem, contudo, mitigar a dimensão do comando constitucional.

Trata-se de uma legislação infraconstitucional que alterou a legislação tributária federal, com o objetivo de disciplinar a imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, estabelecendo condições para o seu gozo e hipóteses de suspensão, conforme estabelece os art. 12 a 14, a seguir:

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;

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações,

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

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 ao incremento de seu ativo imobilizado.

§ 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

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. A suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.¹¹¹

Como se pode ver, a presente lei ordinária limita a eficácia da previsão constitucional na medida em que amplia os requisitos previstos no art. 14 do CTN, dificultando o gozo da imunidade para as instituições educacionais e de assistência social.

No entanto, esta lei ordinária se torna inconstitucional, pois invade campo reservado a lei complementar, nos termos do art. 146, II da CF/88, por restringir um benefício constitucionalmente garantido.

De acordo com o entendimento do STF¹¹² e da melhor doutrina, o que a Constituição remete a lei ordinária no tocante a imunidade tributária é a fixação de

¹¹¹ BRASIL. Lei Nº. 9.532/97 de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 19 de julho de 2017.

¹¹² STF, ADIMC 1802/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Inf. STF 336, fev/04.

normas sobre a constituição e funcionamento da entidade educacional ou assistencial. Jamais, no que diz respeito aos limites da imunidade, que quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, fica reservada a lei complementar.

Assim, afirma Ives Gandra Martins, nas RDDT 30 e 37 de 1998, que a Lei 9.532/97 é manifestamente inconstitucional, seja porque criou outros requisitos para as chamadas instituições sem fins lucrativos, além daqueles previstos no art. 14 do CTN, seja porque fez incidir o imposto de renda sobre o rendimento das entidades imunes.

Analisando de forma cirúrgica a inconstitucionalidade dos artigos anteriormente mencionado, pode-se dizer que o caput do artigo 12 prescreve que as instituições de educação ou de assistência social coloquem seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Diante do que foi assentado, tal exigência está em desacordo com o comando constitucional, restringindo o usufruto da imunidade tributária àquelas entidades que se adequam ao comando infraconstitucional, disponibilizando seus serviços a toda comunidade, sem restrição.

Portanto, a generalidade não pode ser entendida em termos absolutos, não devendo as instituições sujeitas a imunidade do artigo 150 VI, “c”, da CF/88 restringir o acesso aos seus serviços, podendo trabalhar com determinado segmento social. Assim, o público seria limitado, mas ainda assim, determinável.¹¹³

Nesta esteira, concorda Regina Helena Costa¹¹⁴, quando alega que as instituições de educação podem exercer suas atividades de maneira setORIZADA, voltadas para o universo específico de pessoas, pois ainda assim estarão a auxiliar a Administração Pública a suprir suas deficiências no campo da prestação educacional.

O quesito generalidade foi discutido no capítulo anterior, o que ficou demonstrado que o caput do artigo 12 da Lei 9.532/97 é inconstitucional, na medida em que as instituições sem fins lucrativos devem atingir gêneros de situações, categorias de pessoas e não casos isolados. Somente desta forma, a lei estaria atingindo sua finalidade constitucional.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. rev. amp. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 892.

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teorias e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 182.

No mesmo norte, o § 1º do art. 12 restringe o que está disposto na Carta Política ao tentar excluir certos tipos de renda do manto imunizador, o que o torna flagrantemente inconstitucional.

Não é à toa que o parágrafo 1º, bem como a alínea “f” do § 2º, tiveram sua vigência suspensa pelo Pleno do Excelsior Pretório nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1802-3/DF, conforme trecho da decisão abaixo:

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 clientelas 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, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.”(ADI 1.802-MC, rel. min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 27/08/1998, DJ de 13.02.2004 - grifos originais)

A inconstitucionalidade opera do mesmo modo na alínea “a”, do § 2º, visto que, não configura distribuição de patrimônio ou renda a remuneração de diretores e dirigentes das instituições albergadas pela imunidade dos serviços prestados.

Assim, não justifica os dirigentes de sindicato e partidos políticos serem remunerados, se em contrapartida se proíbe a remuneração dos dirigentes de instituições de educação e assistência social. Isso por si só, já demonstra um viés discriminatório.¹¹⁵

Por outro lado, pretensiosamente o legislador quis introduzir na alínea “a”, do § 2º, conceitos próprios no âmbito da imunidade, e com isso, ferir as disposições Código Tributário Nacional e da Constituição Federal.

Compreendendo a inconstitucionalidade da alínea “a”, art. 12 da Lei 9.532/97, ensina Leandro Martins Souza¹¹⁶:

Recaem, portanto, sobre o dispositivo na alínea “a”, do artigo 12, § 2º, da Lei nº 9532/97, ilegalidade e inconstitucionalidade, por inexistir em lei complementar e na Constituição Federal o requisito incluído por esse dispositivo. Não existindo, está a lei ordinária inovando a ordem jurídica regente da imunidade tributária em comento, donde se extrai o quanto exposto. Frise-se que a remuneração de dirigente pelos serviços prestados não é e nem poderia ser requisito para a fruição da imunidade. Não se pode esperar, sobretudo em tempos de profissionalização do Terceiro Setor, que dirigentes prestem serviços graciosamente. O dirigente, como o próprio preceito constitucional esclarece, presta serviços à entidade, sendo estranho admitir a não remuneração por esta prestação de serviços. Volte-se ao requisito do Código Tributário Nacional, que estabelece que as instituições não podem distribuir parcela de suas rendas ou de seu patrimônio, a qualquer título. Somente uma interpretação desviada concluiria pelo enquadramento da remuneração de dirigentes pelos serviços prestados na idéia de distribuição de lucros. É simples contraprestação pelos serviços prestados, como o fazem não só os dirigentes como todos os outros empregados da entidade.

A lei complementar 104/2001 revogou em parte e implicitamente a alínea “a” do artigo 12 da Lei 9.532/97, por ser uma lei posterior, assim como, por modificar o art. 14 do CTN que não inseriu como requisito para fruição da imunidade do art. 150, VI, “c” da CF/88, a proibição de remunerar os diretores da instituição imune.

Vale frisar que o Conselho de Contribuinte jamais considerou em suas decisões a alínea “a”, do artigo 12 da lei em apreço, tendo como parâmetro apenas os requisitos previstos no art. 14 do CTN. Por exemplo:

¹¹⁵ DERZI, Misael Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 233.

¹¹⁶ SOUZA, de Leandro Martins. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004, p.188.

Instituições de educação. Suspensão da imunidade tributária. As instituições de educação podem ter a imunidade tributária suspensa nos precisos termos do § artigo 14 do Código Tributário Nacional, por descumprimento dos incisos I e II do mesmo artigo. Porém, o pagamento regular de salários e outros benefícios aos diretores não caracteriza a distribuição de lucros ou rendas a dirigentes ou participação nos resultados pelos seus administradores, por terem sido considerados excessivos (Ac.n.101-93.916, de 21.08.2002)

Instituição de ensino. Suspensão da nulidade tributária. Ofensa ao art. 14, I, do CTN. Não caracterização. O pagamento regular de salários aos dirigentes de instituição de ensino sem fins lucrativos, que, como empregados, comprovadamente exercem as funções, não configura infração ao disposto no art. 14, inciso I, do Código Tributário Nacional (Ac. n. 103-22.846, de 24.01.2007).¹¹⁷

Desta maneira, conclui-se que o pagamento dos salários e outras retribuições sendo de natureza trabalhista não ofende os requisitos do art. 14 do CTN.

Assim, por força da ADI nº 1802-3/DF, a alínea “f”, § 2º do artigo 12 da Lei 9.532/97 ficou com sua eficácia suspensa, uma vez que sua inconstitucionalidade deriva da criação de requisitos relativos a responsabilidade tributária das entidades, o que é defeso pelo sistema jurídico tributário por não estarem previstas na Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Ainda sobre a referida lei, no art. 12, § 3º, o legislador mostrou-se audacioso, pois apresentou a faculdade de estipular os contornos semânticos da expressão “sem fins lucrativos”, o que não lhe cabe fazer.¹¹⁸

Desta maneira, entende Celso Ribeiro Bastos, “se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la ‘*pro domo suo*’ (em causa própria). Por essa razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional.”¹¹⁹ Com isso, depreende-se mais um artigo da Lei 9.532/97 inconstitucional.

Ademais, as outras alíneas da presente lei, apesar de serem válidas, tornam-se desnecessárias por repetirem normas já existentes. Por exemplo, alíneas “b” e “c”, § 2º do artigo 12 da Lei 9.532/97 reiteram o que já foi dito no art. 14, II e III do CTN e

¹¹⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Notas à obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atual. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010 p. 526-527.

¹¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed., 2ª tir., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 374.

¹¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 6, São Paulo: Saraiva, 1993, p.185.

alínea “g”, § 2º do artigo 12 da Lei 9.532/97 reprisa a exigência trazida as pessoas jurídicas de direito privado prevista no art. 61 e 69 do Código Civil Brasileiro.

4.2 REQUISITOS DA LEI 8.212/91

Apesar da Lei 8.212/91 ter sofrido diversas alterações no decorrer da sua vigência, isto por si só, já demonstra uma certa instabilidade jurídica acerca de algumas normas que trata das isenções as contribuições da seguridade social. Dentre as inúmeras alterações e revogações sofridas podemos destacar a Lei 9.732/98, Lei 10.260/01, Lei 12.101/09 e mais recentemente, a Lei 12.470/11.

O objetivo de analisar a Lei 8.212/91 diz respeito, em especial, ao art. 55 que veio instituir isenções às contribuições da seguridade social para as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. De logo, observa-se que o conteúdo do art. 195, § 7º da Constituição Federal declara imunidade tributária das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, mesmo utilizando-se da palavra isenção. Isto porque, já se sabe que o Supremo Tribunal Federal pacificou qualquer dúvida sobre a interpretação dada a palavra “isenção” do art. 195, § 7º, da Carta Magna, conforme determinou a ADI 2.028-3/DF.

Diante da celeuma em relação a palavra “isenção” prevista no art. 55 da Lei 8.212/91, a interpretação dada pela Fazenda Pública tornou-se um empecilho para a fruição das imunidades prevista no art. 195, § 7º da CF/88. Logo, esta lei ordinária passou a restringir a fruição das imunidades relativas às contribuições sociais das entidades privadas sem fins lucrativos.

Antes de mais nada, é preciso compreender que a imunidade das entidades educacionais e assistenciais, abrangem todas as contribuições para a seguridade social, dentre elas, COFINS, CSLL e PIS. Apesar do art. 55 da Lei 8.212/91 tratar somente dos artigos 22 e 23, ou seja, COFINS e CSLL, não se referindo ao PIS, sua aplicação será por analogia, uma vez que, carece de regulamentação. No entanto, o STF já reconheceu a imunidade tributária com relação à contribuição para o PIS, atendidos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/91, conforme previsto no julgado do Tribunal Pleno, relator Luiz Fux, RE 636941, fev/2014 (Info 735).

Assim, segue abaixo o art. 55 da Lei 8.212/91 em comento para melhor compreensão:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.¹²⁰

Insta mencionar que nenhuma espécie legislativa pode alterar de forma substancial os conceitos utilizados no art. 195, § 7º da CF/88 com o propósito de dar maior ou menor amplitude à imunidade tributária, previsão expressa do art. 110 CTN¹²¹.

Não obstante, a fixação de requisitos para a fruição da imunidade pela lei citada constitui não somente vício formal, mas também vício material, segundo entendimento de Clélio Chiesa. Senão, vejamos:

O vício formal revela-se na veiculação, por meio de lei ordinária, de normas gerais de Direito Tributário acerca da regulamentação das imunidades condicionadas, sendo que está, expressamente, no art. 146, II, da Constituição Federal determinado que o instrumento próprio para tal fim é a lei complementar.

Já quanto ao vício material, dentre outros, podem ser apontados: a) os consistentes em redefinir o conceito de instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, para efeito de gozo das imunidades contemplada no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal; b) os consistentes na estipulação de condições para o gozo dos benefícios da referida imunidade não previstas nem no texto constitucional nem no Código Tributário Nacional. Tudo com vistas a

¹²⁰ BRASIL. Lei Nº. 8.212/91 de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

¹²¹ “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...) para definir ou limitar competências tributárias.”

restringir indevidamente o alcance da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição.¹²²

As condições materiais para o gozo das imunidades estão sob reserva de lei complementar, aplicando-se na ausência de regulamentação específica por lei complementar, o art. 14 do CTN, por analogia. O art. 55 da Lei 8.212/91 também cuidava da matéria, mas foi revogado pela Lei 12.101/09.

Ainda sobre a concessão da imunidade, houve alguns questionamentos sobre a “abrangência das entidades beneficentes”, se necessariamente precisavam ser filantrópicas. Para o STF, o conceito de entidade beneficente é mais amplo que o de entidade filantrópica, não podendo ser restringido pelo legislador ordinário. Logo, a imunidade alcança as entidades beneficentes, assim compreendidas como aquelas que prestam atendimento aos carentes, sem finalidade de lucro. Não necessariamente as entidades beneficentes são entidades filantrópicas, assim entendida como aquelas que só prestam serviços a pessoas carentes e que se mantem exclusivamente de doações.¹²³

Esse também foi o entendimento de Sacha Calmon¹²⁴:

“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 de lucros.”

Nesse contexto, o ministro Marco Aurélio na ADI 2.028-DF, em sua decisão liminar, mantida pelo plenário do STF, expôs o alcance da imunidade ao tratar da invalidade da Lei 9.732/98, que ao dar nova redação ao art. 55 da Lei 8.212/9, pretendeu restringir a imunidade as entidades filantrópicas.

Por outro lado, a nova legislação que entrou em vigor e revogou o art. 55 da Lei 8.212/91, a saber, a Lei 12.101/09 conhecida como Lei da Filantropia, declara de forma expressa a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a “isenção” de contribuições para a assistência social que serão concedidas para as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos.

¹²² CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas**, p. 215-216.

¹²³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constitucional e Código Tributário**. 17ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 584.

¹²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed., Forense, 2009, p. 129.

No que concerne a Lei 12.101/09, as entidades sem fins lucrativos precisam cumprir, para o gozo da imunidade tributária, tanto os requisitos previstos no art. 14 do CTN, quanto os requisitos contidos nesta legislação ordinária para obtenção da certificação como entidade beneficente e de assistência social.

No entanto, o informativo 535 da primeira turma do STJ, cujo o ministro relator foi Napoleão Nunes Maia Filho, apresentou um posicionamento mais flexível acerca das exigências de certificação como entidades beneficentes para o gozo da imunidade tributária:

Se a instituição de assistência social, conseguiu, por meio de uma perícia contábil, provar que atende os requisitos do art. 150, VI, "c", da CF/88 e do art. 14, do CTN, ela terá direito à imunidade tributária, mesmo que não apresente certificado de entidade de assistência social, documento emitido pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

Não é possível condicionar a concessão de imunidade tributária prevista para as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos à apresentação de certificado de entidade de assistência social na hipótese em que prova pericial o tenha demonstrado o preenchimento dos requisitos para a incidência da norma imunizante.

(STJ.1ª. Turma. AgRg no AREsp 187.172-DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18/2/2014).

Assim, espera-se que o intuito do legislador ao estabelecer requisitos para obtenção da certificação como entidade beneficente, criados pela Lei 12.101/09, não importe em embaraços criados apenas para que as entidades de educação e assistência social percam o direito a imunidade tributária garantido constitucionalmente, priorizando somente a finalidade arrecadatória.

Na visão de Rogério Tobias, a imunidade prevista no art. 195, § 7º da Lei Maior, contempla a "importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social, impedindo que o exercício do poder tributário o aniquile ou embarace o funcionamento dessas entidades".

Já a Lei 10.260/01, trouxe como exigência a destinação específica dos recursos das entidades de assistência social. A própria Constituição Federal e o Código Tributário Nacional já determinaram que os recursos devem ser empregados para o fim social a que se destina a entidade para se fazer jus a imunidade.

Todas estas alterações tem o fulcro de limitar a fruição do benefício constitucional, vez que, a cada nova alteração legislativa acrescenta-se um novo requisito para dificultar o direito fundamental à imunidade tributária com a intenção de proteger o erário.

Assim, aduz Aliomar Baleeiro “as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que a desafiam”¹²⁵, ou seja desobedecer uma regra constitucional imunitória corrobora numa inconstitucionalidade.

A propósito, debatendo a inconstitucionalidade do art. 55 da Lei 8.212/91 sobre as exigências que devem ser cumulativamente cumpridas por entidades beneficentes de assistência social para a concessão da imunidade tributária em relação as contribuições para a seguridade social, o Plenário do STF iniciou um grande julgamento de um recurso extraordinário, de repercussão geral, cujo o ministro relator é Marcos Aurélio (RE 566.622/RS). Ademais, estão também ‘sub judice’ quatro ações diretas de inconstitucionalidades, sob a relatoria do ministro Joaquim Barbosa, entre eles, respectivamente, ADIs 2.028/DF, 2.036/DF, 2.621/DF e 2.228/DF. O STF ainda não decidiu sobre a relevante questão.

Portanto, é preciso priorizar a aplicação da norma fundamental da imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social, declarando a inconstitucionalidade das leis ordinárias, para que seu objetivo principal seja alcançado, qual seja, imunidade tributária e conseqüentemente, o desenvolvimento social.

¹²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.**, 11ª ed., p. 113.

5 CONCLUSÃO

Após a abordagem de todas as questões concernentes a imunidade tributária nas entidades de educação e assistência social, nada mais salutar do que tecer algumas conclusões acerca desse relevante estudo.

No primeiro momento, viu-se que o Estado para cumprir sua finalidade social, deve arrecadar parte dos recursos necessários à consecução das necessidades públicas e ele o faz através da tributação.

Assim, a Constituição Federal disciplinou as competências do poder de tributar do Estado, impondo-lhes limites e excluindo a incidência da tributação em certas pessoas sobre certos fatos, com o intuito de proteger os direitos fundamentais dotados de expressiva carga axiológica, dentre eles, a imunidade tributária.

A imunidade tributária representa uma delimitação negativa da competência tributária. Trata-se de uma norma constitucional de desoneração tributária, no qual impede a incidência da norma sobre pessoas e fatos, inexistindo o nascimento da relação jurídica tributária, e conseqüentemente, desobrigando-os do pagamento do tributo.

Diante da aproximação dos comandos desonerativos, demonstrou-se que imunidade e isenção não se confundem. Enquanto a imunidade é hipótese de exclusão de incidência por ordem constitucional, a isenção opera no patamar legislativo infraconstitucional.

Sabe-se que as regras constitucionalmente consagradas das limitações do poder de tributar, encontra-se fundamento nos princípios constitucionais igualmente relevantes. A saber, o princípio da capacidade contributiva que visa uma tributação proporcional e progressiva com o objetivo de prover justiça fiscal. Este princípio está diretamente atrelado ao princípio da isonomia que tem o condão de dar um tratamento igualitário aos contribuintes. E não menos importante, o princípio da moralidade administrativa que defende os valores éticos, a boa-fé, a probidade e o decoro da Administração Pública frente a aplicação das normas tributárias, visando sempre a justiça social, a boa administração e a defesa dos interesses da coletividade.

No segundo momento, verifica-se que apesar do Estado ter a obrigação e responsabilidade de prover desenvolvimento social à coletividade, disponibilizando

serviços sociais a todos, percebeu-se a sua incapacidade de satisfazer a todas as necessidades públicas. Por isso, foi preciso conceder imunidade tributária às instituições que auxiliavam na consecução do bem comum, dividindo essa responsabilidade com a iniciativa privada, nos termos dos arts. 150, V, “c” e 195, § 7º da CF/88. Isto, nada mais é do que o Estado abdicando de parte da sua arrecadação para promover políticas públicas sociais consagrados na Constituição.

Neste momento, a Constituição Federal apesar de não trazer uma definição concreta a respeito da instituição de educação e assistência social, limitou-se apenas em apresentar exemplos do que seriam atividades sociais para se atingir a finalidade pública, conforme artigos 203 e 205 da Carta Magna.

Desta forma, desde que preenchidos os requisitos legais, qualquer instituição que preste serviço social sem finalidade lucrativa, pode ser considerada uma instituição de educação ou de assistência social.

Assim, a Constituição Federal nos seus artigos 150, V, “c” e 195, § 7º, consagrou na primeira norma a imunidade sobre os impostos incidentes sobre a renda, patrimônio e serviços das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, enquanto que a segunda norma tratou da imunidade das contribuições para o financiamento da seguridade social às entidades beneficentes de assistência social.

Neste sentido, mostrou-se que a regulamentação da imunidade só pode ser feita por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146, II da CF/88. Isto posto, somente a lei complementar poderá regulamentar matéria que trata de limitações ao poder de tributar, como é o caso das imunidades.

Daí, num terceiro momento, constatou-se que o Código Tributário Nacional foi recepcionado com status de lei complementar, no qual estabeleceu no seu art. 14 todas as condições materiais para o gozo da imunidade. Isto quer dizer que, atendidos todos os requisitos dispostos no art. 14 do CTN, a norma constitucional tributária terá plena eficácia e aplicabilidade.

Porém, contrariando o preceito constitucional, diversas Leis Ordinárias foram editadas com o intuito de trazer novos requisitos para a concessão da imunidade tributária. Requisitos estes apontados pelas leis ordinárias 9.532/97 e 8.212/91 e que apresentaram uma flagrante inconstitucionalidade, dificultando as instituições sem fins lucrativos de obterem o gozo de seu direito fundamental à imunidade tributária.

Exsurge, então, uma restrição no âmbito eficaz das normas constitucionais que prenunciam as imunidades, desestimulando a atuação das entidades educacionais e assistenciais de desenvolver a prática social, assim como, de gerir bens e serviços de caráter público ao lado do Estado.

Diante do exposto, conclui-se que as entidades beneficentes de educação e de assistência social devem ser acolhidas e incentivadas pelo Poder Público para fins da concessão da imunidade tributária, uma vez que, atuam conjuntamente com o Estado na consecução das necessidades essenciais e básicas da sociedade, favorecendo principalmente as pessoas carentes e fazendo valer a garantia constitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10^a. ed., rev. e atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016, p. 156.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. de Luis Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 15^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **A Imunidade Tributária e o Caráter Sem Fins Lucrativos das Entidades de Assistência Social e de Educação**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiner (coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

ARAÚJO, José Antônio Gomes de. **Imunidade Tributária e Organizações da Sociedade Civil de interesse Público**. (Dissertação de Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito no Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13^a. ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema Constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, René Bergmann. **Lei 9.532/97 Comentada e Anotada**; Síntese, nota no. 90, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7^a. ed., 2 tir., rev. e atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8^a. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2^a. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETTO, David Sampaio. **A imunidade das instituições de educação do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988**. 2013, p. 159. (Dissertação de Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1993.

BORGES, José Souto Maior. **Isonções tributárias**. 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., 2a. tir., São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., 2 tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 de maio de 2017).

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 de junho de 2017).

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 4 de julho de 2017).

BRASIL. Lei nº. 9.532/97 de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 19 de julho de 2017.

BRASIL. Lei n °. 8.212/91 de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

CAMARGO, Mariângela Franco de; SUZUKI, Fabiana Mayumi; SAKIMA, Mery Ueda Yuzo; GHOBRI, Alexandre Nabil. **Gestão do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária nas fundações de direito privado, sem fins lucrativos: arts. 150, VI, "c"; 150 § 4º, e 195, § 7º da Constituição Federal**. Brasília: Rossetto, 2006.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed., rev. ampl. Atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011.

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

_____. **Imunidade tributária e religião**. 21/07/2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao>> Acesso em: 16 Jan. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 16ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e Contribuições para a Seguridade Social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CHIESA, Clécio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed., Forense, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2ª. ed., São Paulo: Editora Senac, 2002, p.58.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias - Teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2ª. edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2009.

DERZI, Misael Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas: teoria geral e exercício de atividades econômicas**. Porto Alegre: Síntese, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Incidência Tributária no Terceiro Setor: a ótica do STF**. Curitiba: Appris, 2015, p.100.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERRAZ JUNIOR, **Tércio Sampaio**. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Alex Sandro Sarmiento. **Imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social**. 2010, p. 81-82. (Dissertação Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

FISCHER, Octavio Campos. **Terceiro setor e tributação**. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Cap. 20.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações Tributarias, Incentivos e Benefícios Fiscais**. In GRUPENMACHER, Betina T. [et al]. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. In: (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. v.6., São Paulo: Saraiva, 1999.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MAZZA, Willame Parente. **A imunidade tributária do ICMS nas entidades de educação e assistência social do terceiro setor**. (Dissertação Mestrado em Direito) Curso de Mestrado em Direito Internacional Econômico, Universidade Católica de Brasília, São Paulo, 2011.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 99.

NICHELE, Rafael. **A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, n. 49, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros 2003.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social; aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constitucional e Código Tributário**. 17ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROCHA, Sílvio Luis Ferreira da. **Terceiro Setor**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os impostos indiretos – uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7ª ed., 2ª tir., São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHPUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed., Saraiva: 2012.

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001.

_____. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Imunidade tributária: entidades de educação & assistência social**. Curitiba: Juruá, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, V. III, 2005.

