

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET



PRISCILA MATOS MARQUES BATISTA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Salvador

2013

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

PRISCILA MATOS MARQUES BATISTA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Salvador

2013

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Aprovado em ___/___/___

Avaliador

Avaliador

Avaliador

Salvador

2013

A minha mãe Marileyde pela força e exemplo
e a tia-avó Vinólia pelos ensinamentos e
dedicação.

“Nas grandes batalhas da vida, o primeiro passo para a vitória é o desejo de vencer”.

Mahatma Gandhi

RESUMO

A educação é um direito de todos e um dever do Estado, como se depreende do artigo 205 da Constituição Federal Brasileira, o que implica na constante promoção e incentivo, com a colaboração da própria sociedade, pelo pleno desenvolvimento do cidadão.

O artigo 150, VI, “c”, da Constituição Pátria Brasileira de 1988, insere a imunidade constitucional tributária das instituições educacionais, a qual consiste em importante instrumento para efetivação de direitos sociais, pois o Estado Brasileiro não consegue dar plenitude ao oferecimento da educação no país. Diante deste quadro, o Legislador Constitucional concedeu a iniciativa privada a possibilidade de colaborar com a realização dessa missão, inserindo o instituto da imunidade tributária às instituições de educação.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Direito a educação. Legislação. Instituições de Educação.

ABSTRACT

Education is a right of all and a duty of the State, as is clear from Article 205 of the Federal Constitution, which implies the constant promotion and support, with the collaboration of society itself, the full development of the citizen.

Article 150, VI, "c", the 1988 Brazilian Constitution homeland, inserts the constitutional tax immunity of educational institutions, which is an important instrument for realization of social rights, because the Brazilian government cannot give fullness to the offering of education in the country. Given this framework, the constitutional legislator gave the private sector to collaborate with the possibility of carrying out this mission, entering the institute's tax immunity to educational institutions.

Keywords: Immunity tax. Right to education. Legislation. Education Institutions.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
CAPITULO 1 - A CONSTITUIÇÃO FEDERAL	
1.. – A Constituição como norma suprema	10
1.2 – Limitações constitucionais ao poder de tributar	11
CAPITULO 2 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	
2.1 Conceituação	13
2.2 A imunidade tributária no Brasil	15
2.3 Imunidade e Estado Democrático de Direito	16
2.4 O direito à educação	18
CAPITULO 3 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO	
3.1 Instituições de educação sem fins lucrativos	22
3.2 Requisitos e pressupostos de admissibilidade para concessão da “benesse fiscal”	22
3.3 As atividades econômicas das instituições educacionais e a aplicação da imunidade tributária	23
CONCLUSÃO	28
REFERÊNCIAS	30

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 visa o bem-estar comum e optou pelos princípios inerentes ao Estado Democrático de Direito, na tentativa de vincular a lei aos ideais de justiça.

Em harmonia com a evolução dos fundamentos constitucionais do Estado brasileiro, o direito à educação não só é valor de cidadania, mas de dignidade da pessoa humana e considerado como um dos itens essenciais ao Estado Democrático de Direito.

Para consolidar a tarefa de fazer valer os direitos humanos, em especial por meio da garantia da educação a todos, é que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a repartição da competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, delimitando o poder de tributar de cada um desses entes.

Assim, a Constituição excepcionou certas situações, surgindo, desta feita, o instituto da imunidade tributária, que é a supressão da competência de tributar certos fatos, situações, bens ou pessoas imposta pela Carta Magna.

O presente estudo se restringe na análise da imunidade das instituições educacionais contida no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988.

Verifica-se, em regra, que mesmo com a delimitação legal ao poder de tributar, a garantia da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos muitas vezes sofrem restrições nas decisões prolatadas pelo Judiciário.

Pretende-se constatar, portanto, se a imunidade destas instituições abrange e deve abranger outras atividades desenvolvidas, não direcionadas para a educação, tais como: estacionamento, serviços gráficos, aluguéis de imóveis etc., mesmo que o resultado dessas atividades reverta para os objetivos sociais das instituições.

Finalizando, é de considerar-se que o investimento em educação permite o desenvolvimento pleno do Estado e do indivíduo. Portanto, este tema ganha relevância no sentido de demonstrar até que ponto a imunidade tributária deve abranger às atividades relacionadas à educação, sem que haja desvio de finalidade do próprio instituto.

1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1.1 A Constituição como norma suprema

Nos dizeres do dicionário Aurélio, Constituição Federal é assim conceituada:

“Lei Fundamental e suprema dum Estado, que contém normas respeitantes à formação dos poderes públicos, forma de governo, distribuição de competências, direitos e deveres dos cidadãos, etc.; carta constitucional, carta magna”.¹

Maria Helena Diniz escreve:

“(...) a) organização dos Poderes Públicos de uma nação soberana; b) lei fundamental que rege a organização político - jurídica de um país, carta magna; c) processo de racionalização e planificação do Estado (...)”.²

A Constituição pode ser concebida como a mais alta expressão jurídica da soberania popular e nacional. É o instrumento que confere segurança e manutenção do Estado de Direito.

A Constituição Federal é a lei fundamental, o mecanismo mediante o qual uma sociedade se estrutura e se organiza, define direitos, deveres e garantias, e exige prestações estatais, conferindo o fundamento de validade de todas as leis infraconstitucionais.

Nas palavras de José Afonso da Silva³:

¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Aurélio. 34ª Ed. 2011.

² DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. 2ed. São Paulo: Saraiva. 2005. V.1 p. 988.

³ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 26º ed., (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39

“A constituição é algo que tem, como forma, um complexo de normas (escritas ou costumeiras); como conteúdo, a conduta humana motivada pelas relações sociais (econômicas, políticas, religiosas, etc.); como fim, a realização dos valores que apontam para o existir da comunidade; e, finalmente, como causa criadora e recriadora, o poder que emana do povo”.

Infere-se, portanto, que a Constituição Federal é a lei máxima de regra condutas e comportamentos jurídicos, sociais, coletivos e individuais a fim de se garantir uma sociedade harmônica e justa.

1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

A Constituição Federal é um grande sistema, a qual apresenta em seu texto vários subsistemas. Dentre estes se tem o direito tributário, formado por vários princípios e normas, os quais limitam e condicionam o exercício da tributação dos entes federados.

Um dos limites e condicionamentos ao exercício do poder de tributar é a sólida distribuição de competências tributárias.

Roque Antônio Carrazza define competência tributária nos moldes abaixo:

“(…) competência tributária é a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”⁴

A Carta Magna consagrou o Princípio do Federalismo (Art. 60, § 4º, I, da CF), delimitando entre as Pessoas Políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 9ed. São Paulo: MALHEIROS, 2004.

O exercício do poder de tributar (competência tributária) não é absoluto. A constituição Federal restringe-o, ora no interesse do cidadão ou da comunidade ora no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Entende-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pela Constituição Federal às entidades dotadas desse poder. Tais limitações estão consagradas, sobretudo, nos princípios constitucionais tributários, estabelecidos nos artigos 150 a 152 da CF, a saber:

- a) Legalidade (Art. 150, I);
- b) Isonomia (Art. 150, II);
- c) Irretroatividade (Art. 150, III, a);
- d) Anterioridade (Art. 150, III, b e c);
- e) Proibição do confisco (Art. 150, IV);
- f) Liberdade de Tráfego (Art. 150, V);
- g) Imunidades (Art. 150, VI);
- h) Outras limitações (Art. 150 e 152).

Nota-se, portanto, que a Constituição Federal de 1988 tem o condão de apenas conferir aos entes políticos o poder de criação dos tributos, sem que haja a criação concreta dos mesmos.

Nesta conjuntura, o veículo apto à criação dos tributos é a lei, em regra, a ordinária. Obviamente, na tarefa de criação dos mesmos, o legislador infraconstitucional deve respeitar os limites e condicionamentos previstos na Carta Política.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Conceituação

A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar consistente na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.

Bernardo Ribeiro de Moraes bem define que:

“Imunitas, ou exonerado de múnus, indica a liberação de múnus ou encargos, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade. Quem não está sujeito a múnus tem ‘imunidade’ (múnus público é aquilo que procede de autoridade pública, ou da lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus (liberação do múnus).”⁵

Acrescenta, ainda, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho:

“(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”⁶

O conceito das imunidades tributárias foi aperfeiçoado pela CF/1988 que incluiu os entes governamentais federados, as fundações dos partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores, definiu que deve haver ausência de finalidade lucrativa das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade e estabeleceu a imunidade recíproca das fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4, p.105

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. Saraiva, 2011, p.236

O instituto da imunidade tributária está previsto no artigo 150 da CF/88, que assim dispõe:

“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:

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

b) templos de qualquer culto;

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

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

(...)”

As imunidades previstas nas alíneas “a” e “c” são subjetivas, ou seja, instituídas *intuitu personae*, em função de situações pessoais dos respectivos beneficiários. Aquelas previstas nas alíneas “b” e “d”, por sua vez, são objetivas, instituídas *ratione materiae*, isto é, tendo em vista a tutela de certos bens ou valores que a Constituição deseja preservar.

A imunidade tem por finalidade proteger o sujeito ou o bem imune contra toda e qualquer forma de imposto, isto é, impedir que o Estado diminua a liberdade, a democracia e a forma federativa.

Nesse diapasão, não se pode desconhecer que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, assim, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se destinam, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

A existência de atividades imunes à tributação implica em reconhecer que sua efetivação deve atender às finalidades estabelecidas na Constituição Federal.

2.2. A imunidade tributária no Brasil

Na Constituição Brasileira de 1824 já se encontravam raízes das noções de capacidade contributiva e de imunidade fiscal. Verifica-se tal conclusão no artigo 179, inicialmente, a determinação de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres” (inciso XV), preceito consagrador da essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Também no artigo 179, em seu inciso XVI, estatui que “ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública”, encerrando, assim, a concessão de privilégios outorgados à nobreza. Por outro lado, ao salientar a manutenção dos privilégios essenciais, verifica-se que à época, já se havia adentrado a fase embrionária das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro.

A Constituição de 1891, por sua vez, contempla a “isenção” da produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar (art. 9º, 2º, § 2º), além de vedar os Estados e à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre os veículos de terra e água que os transportarem, bem como de estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos (art. 11, 1º e 2º).

A Constituição de 1934, reiterou a vedação ao embarço aos cultos (art. 17, II) outorgando a exoneração tributária aos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão” (art. 17, VIII). Abrigou a proibição de cobrança de tributos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem (art. 17, IX). Ainda, nesta Constituição, pela primeira vez, estampou-se a imunidade recíproca entre as pessoas políticas, incluídos os Municípios (art. 17, X, parágrafo único).

A Constituição de 1937 apenas vedou o embaraço aos cultos (art. 32, “b”), somente vindo a hospedar a imunidade recíproca com o advento da Emenda Constitucional n.º 9, de 1945.

Finalmente, a Constituição de 1946 previa em seu artigo 31, que as instituições educacionais, com ou sem fins lucrativos, tinham direito à imunidade sobre os seus bens e serviços, desde que investissem todas as suas rendas no país, ou seja, para se obter a benesse constitucional, a pessoa jurídica tinha de cumprir dois requisitos básicos: ser uma instituição de educação e aplicar suas rendas integralmente no Brasil.

Sob o comando do artigo 20 da CF/1967, a imunidade tributária das instituições educacionais passou a abranger o patrimônio, os serviços e as rendas das mesmas, desde que obedecidos os critérios elencados no artigo 14 do CTN.

Com a CF/1988, houve restrição com relação aos benefícios da imunidade tributária, ao acrescentar que as instituições educacionais sem fins lucrativos teriam direito ao benefício, desde que cumprissem os requisitos da lei, neste caso, o artigo 14 do CTN, manteve-se a imunidade sobre o patrimônio, os serviços e as rendas, relacionados com as finalidades essenciais das instituições.

2.3. Imunidade e Estado Democrático de Direito

A Constituição Federal respeita todos os direitos da pessoa, dentre eles educar-se e educar a prole, sob as inspirações dos princípios da liberdade e nos ideais de solidariedade humana, conforme preceitua o artigo 205 da CF/1988:

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

E, como conseqüência, a liberdade de ensinar e aprender, normatizada no art. 206 da CF/1988:

“Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;

II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;

III - pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;

IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;

V - valorização dos profissionais do ensino, garantidos, na forma da lei, planos de carreira para o magistério público, com piso salarial profissional e ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos;

VI - gestão democrática do ensino público, na forma da lei;

VII - garantia de padrão de qualidade.”

As imunidades tributárias são direitos fundamentais porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos. São normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata.

Qualificam-se como direitos fundamentais de primeira geração, porquanto foram os primeiros a serem reconhecidos universalmente, pelo aspecto vedatório que encerram, impedindo ao Estado o exercício da tributação em razão de pessoas, bens ou situações. Ressalta-se que os direitos fundamentais de primeira geração são direitos de defesa do indivíduo perante o Estado. São considerados direito negativos, pois implicam um dever de abstenção do Estado com referência a certos aspectos da atividade humana.

Assim, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de direitos fundamentais. A proteção a esses direitos é a essência do Estado Democrático de Direito.

Pode-se ilustrar o alegado, por exemplo, com o objeto do presente estudo: as instituições de educação, por desempenharem atividades qualificadas como encargos do próprio Estado, recebem do Diploma Fundamental o afastamento da possibilidade de tributação quanto a impostos e contribuições sociais.

A imunidade dada às instituições educacionais sem fins lucrativos foi instituída pelo Poder Constituinte, portanto, com o fundamento de que a educação é reconhecida como direito público subjetivo do cidadão, além de ser um pilar para a construção da sociedade livre, solidária e justa.

Desta feita, verifica-se que as imunidades tributárias, além de edificarem os princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos o direito de não sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais próprios do Estado Democrático de Direito, tais como, o direito à educação.

2.4. O direito à educação

O reconhecimento dos direitos individuais e dos direitos sociais no Brasil, nas diferentes modificações do Estado Democrático do Direito, vem desde a Constituição Federal de 1934, apesar da imunidade às instituições educacionais só ter nascido com a CF/1946. Por consequência, a consagração do direito à educação, como não poderia deixar de ser, tem sido constantemente lembrada nos inúmeros tratados, cartas de princípios e acordos internacionais que buscam estabelecer a pauta de direitos que consagram a dignidade da pessoa humana.

A Carta Magna de 1988, pela primeira vez na história constitucional brasileira, elevou o princípio da dignidade da pessoa humana, seguindo o movimento internacional de constitucionalização deste princípio. Melhor do que isso, o legislador constitucional de 1988 consagrou como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil constituída em Estado Democrático de Direito, nos termos do seu art. 1º, inciso III.

Além de abarcar o princípio da dignidade da pessoa humana, a Constituição Federal de 1988 trouxe também o mínimo existencial ou o piso mínimo normativo, e suas garantias, de acordo com o entendimento da Assembléia Constituinte. Isto é percebido quando se faz uma interpretação sistemática da Constituição, pois a norma veiculada pelo princípio da dignidade da pessoa humana não se encontra isolada, mas inserida em um ordenamento jurídico constitucional, de modo que faz parte de um todo.

Sendo o princípio da dignidade da pessoa humana uma norma jurídica constitucional, se reveste do caráter da imperatividade que possui as normas jurídicas em geral. Assim sendo, esse princípio precisa ser respeitado sob pena de acarretar conseqüências ao seu transgressor, e, necessário também se faz um meio capaz de tutelar este princípio na esfera judicial. Portanto, a norma jurídica dotada de imperatividade que veicula o princípio da dignidade da pessoa humana deve possuir aplicabilidade, na medida em que exista conseqüência jurídica para seu transgressor e meios jurídicos de tutela jurisdicional da mesma.

Faz-se mister, deste modo, identificar quais as normas que o ordenamento jurídico constitucional apresenta para moldar e garantir na esfera jurídica a dignidade da pessoa humana, para garantir uma vida digna, com educação de qualidade, a todo e qualquer ser humano por ela tutelado, para garantir o mínimo existencial ou piso mínimo normativo. Neste caminho que a educação é inserida, ou seja, faz parte deste mínimo existencial ou piso mínimo normativo, compõe o conjunto de elementos que dão forma ao conteúdo mínimo da dignidade.

É de clareza solar, por conseqüência, que a educação faz parte deste mínimo, existindo outros direitos e garantias que o compõe, como os direitos individuais previstos no art. 5º da Constituição Federal e os outros direitos sociais previstos no art. 6º da mesma Carta Magna.

A Constituição Federal, em seu art. 6º, consagra a educação como um direito social. Como tal, tem por objetivo criar condições para que a pessoa se desenvolva,

para que a pessoa adquira o mínimo necessário para viver em sociedade, e é destinado, sobretudo, às pessoas mais carentes e necessitadas.⁷

Deste modo, temos a educação como um dos componentes do mínimo existencial ou piso mínimo normativo, como uma das condições de que a pessoa necessita para viver em sociedade, para ter uma vida digna, sobretudo no que se refere ao ensino público fundamental gratuito nos estabelecimentos oficiais de ensino, que se traduz como direito público subjetivo, como condição essencial para uma existência digna.

Neste sentido as palavras do Professor Ricardo Lobo Torres:

"Os direitos à alimentação, saúde e **educação**, embora não sejam originariamente fundamentais, adquirem o status daqueles no que concerne à parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive".⁸

A visão do Professor Celso Antonio Pacheco Fiorillo a respeito desse assunto:

"(...) para que a pessoa humana possa ter dignidade (CF, art. 1º, III) necessita que lhe sejam assegurados os direitos sociais previstos no art. 6º da Carta Magna (educação, saúde, trabalho, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados) como "piso mínimo normativo", ou seja, como *direitos básicos*"⁹.

Nesse diapasão também o professor José Afonso da Silva dizendo que a educação é um dos "(...) indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana"¹⁰.

Desta forma, para que cada ser humano seja considerado e respeitado como tal, é preciso que possua uma vida digna em atenção à sua dignidade. Faz-se necessário esta

⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 26º ed., (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 2006. p. 289

⁸ *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, nº 221, 2000, p. 181.

⁹ *O direito de antena em face do direito ambiental no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2.000. p. 14

¹⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 26º ed., (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 2006. p 109

atenção ao princípio da dignidade da pessoa para que o ser humano não seja transformado em mero objeto do Estado, pois o Estado existe em função do homem, e não o homem em função do Estado. Contudo, a dignidade da pessoa humana pressupõe algumas condições básicas de existência, dentre as quais a educação faz parte, conforme dita o próprio ordenamento jurídico constitucional em seus artigos 1º, III; 6º e 205.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

3.1. Instituições de educação sem fins lucrativos

Ao mencionar “instituições”, o legislador constitucional almejou referir-se a qualquer organização de caráter permanente, podendo ser associação, fundação ou serviço social autônomo, pretendendo frisar a sua finalidade, que deve ser de educação ou assistência social, sem fins lucrativos.

As instituições de educação são todas aquelas pessoas jurídicas de direito privado, fundações, associações civis, escolas comunitárias e serviços sociais dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa, no ensino fundamental, médio ou superior. Estas instituições são geridas com base nos princípios estabelecidos no artigo 206 da CF/1988, atendidas pela iniciativa privada, como condições básicas para o cumprimento das normas gerais da educação nacional, estabelecidas pela Lei de Diretrizes e Bases e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo poder público, conforme artigo 209, I e II da CF/1988.

3.2 Requisitos e pressupostos de admissibilidade para concessão da “benesse fiscal”

A alínea “c” do artigo 150 da CF/88 consagra a imunidade relativa ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, suas fundações, sindicatos de classe, instituição de educação ou assistência social, sem fins lucrativos.

O permissivo é amplo, contudo, o artigo 14 do CTN, juntamente com as modificações introduzidas pelo inciso I da Lei Complementar n 104 de 2001, estabelece o cumprimento dos deveres instrumentais como condição para o enquadramento como entidade imune.

“Art. 14 - O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º (trata da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos) 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;

• *inciso I com redação pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*

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

III - manter 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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.”

Sendo assim, para ter direito à imunidade tributária, a instituição educacional deve demonstrar: (i) que não possui fins lucrativos; (ii) que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (iii) que aplica integralmente no País, seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; (iv) que mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Portanto, a imunidade das instituições educacionais é condicionada, ou seja, para se obter o benefício fiscal, as instituições têm que cumprir as obrigações acessórias, como disciplina o art.14 do CTN, que se não forem totalmente observadas, a autoridade competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderá suspender a aplicação do benefício.

3.3 As atividades econômicas das instituições educacionais e a aplicação da imunidade tributária

A imunidade tributária conferida às instituições sem fins lucrativos, considerando aqui principalmente as instituições educacionais, disposta na Constituição

vigente no artigo 150, VI, “c”, possui raízes de ordem social que já se revelam na preocupação do legislador constituinte desde a democrática Constituição de 1946, como já asseverado, e veio se aperfeiçoando até hoje no sentido de preservar essas entidades da cobrança de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, com o evidente propósito de assegurar-lhes condições mínimas para o seu pleno desenvolvimento e, por via de consequência, o cumprimento das nobres finalidades a que estão voltadas.

A Doutrina e a jurisprudência emanam, de modo quase unânime, a afirmação de que a lei competente para disciplinar os requisitos ao gozo da imunidade determinada pelo texto constitucional deve ser a lei complementar, em razão, principalmente, de se tratar de matéria própria às limitações do poder de tributar e em face do que dispõe o artigo 146, II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Em que pese a lógica desse raciocínio, há diversos estudos doutrinários e jurisprudências versando sobre o tema, levando à conclusão indubitável de que todo e qualquer requisito novo exigido pela legislação ordinária, ou mesmo pela lei complementar, para implementação desse direito, em princípio está eivado de inconstitucionalidade tanto formal quanto material, haja vista que o instituto da imunidade está reservado à norma constitucional e, como apropriadamente esclarece o Professor Paulo de Barros Carvalho, constitui norma de estrutura inserida no texto constitucional, delimitadora das competências das pessoas políticas de direito constitucional interno, razão por que não pode ser alterada por meio de legislação infraconstitucional.¹¹

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho assevera, juntamente com a doutrina majoritária, além do fundamento inicialmente comentado, pelo menos duas razões em defesa da lei complementar. Primeira, porque fosse a imunidade regulada por lei ordinária ficariam seus destinatários à mercê dos entes políticos, o que geraria uma total insegurança quanto às garantias eleitas pelo Constituinte para certas situações e pessoas. Segunda, porque operar-se-ia um conflito indesejável e inadmissível entre o art. 146, inciso II, que remete à lei

¹¹ Curso de Direito Tributário, 2011, 23ª edição, Editora Saraiva, p. 227.

complementar o trato da matéria, e o art. 150, inciso VI, c, que prevê a imunidade, ambos da CF/1988.¹²

Sendo assim, a imunidade tributária dessas instituições condiciona-se apenas ao preenchimento dos requisitos dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela atual Constituição, ou seja, a não distribuição de parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a aplicação integral no país de seus recursos e escrituração contábil regular.

Importantíssimo destacar a nova redação dada pela mencionada Lei Complementar 104/2001, ao inciso I, do art. 14 do Código Tributário Nacional, que determina aos entes imunes “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”, dispositivo que somente admite interpretação conforme à norma constitucional, que se limita a exigir dessas entidades a não lucratividade, entendida, assim, a não participação nos resultados, a não exploração comercial e a não distribuição de lucros aos seus membros, sob pena de desvirtuar-se o espírito da norma.

Todavia, o legislador ordinário no afã de restringir o gozo desse benefício impõe a essas instituições exigências novas, não contempladas pela legislação competente aqui referida e, muito menos ainda, pela norma constitucional vigente.

Dentre os requisitos exigidos pela Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que pretendeu regulamentar o dispositivo constitucional do artigo 150, inciso VI, c, da CF/1988, destaca-se o disposto no artigo 12, §2, que diz respeito a não remuneração, por qualquer forma, dos dirigentes dessas entidades sem fins lucrativos, pelos serviços prestados, o que constitui, a nosso ver, exigência inconstitucional, em face do raciocínio aqui alinhado, isto é, por se tratar de condição nova, não prevista no texto constitucional.

É notável que o dispositivo constitucional exige, somente, a não distribuição de lucro o que, como já ressaltado, não se convalida em face da nova redação dada pela Lei Complementar competente (art. 14 do CTN), cuja interpretação, como já salientado, deve

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 4. ed., Forense, 1999, p. 266

sempre conformar-se à norma constitucional vigente, sob pena de também padecer de vício de inconstitucionalidade dado o conflito com a lei maior.

Aliás, não se olvide que a própria Constituição Federal, artigos 204 e 205, contempla normas que autorizam à sociedade a colaborar com o Estado para o cumprimento desses objetivos sociais, que nada mais são do que os direitos sociais, previstos no artigo 6º, tais como, a saúde, a educação, o trabalho, entre outros.

Ademais, é inadmissível e absolutamente surrealista que nos dias atuais possa-se exigir que essas instituições, que têm por objetivo assegurar à comunidade em geral a educação, suprindo os serviços que em princípio seriam munus do Estado, sejam impedidas de remunerar seu corpo de dirigentes, sob pena inviabilizá-las de plano.

O tributarista Geraldo Ataliba, ao manifestar-se sobre esse tema ressalta que a lei complementar deve se ater aos ditames constitucionais, respeitando não só aos limites da norma que ela pretende regulamentar, mas a todo sistema constitucional composto por um conjunto de princípios, ressaltando apenas à Emenda Constitucional, e nos limites traçados pelo art. 60, essa possibilidade de inovação¹³

A inconstitucionalidade não se restringe ao aspecto meramente formal, decorrente da falta de lei complementar competente para o trato da matéria; ao contrário, é no seu aspecto material que o vício é mais evidente por exigir, para o gozo do benefício, requisitos não contemplados pela Lei Maior.

Por outro lado, o cumprimento do requisito disposto na norma constitucional, artigo 150, § 4º, que condiciona o gozo da imunidade tributária somente quando o patrimônio, à renda e aos serviços relacionem-se com as finalidades essenciais dessas entidades, que segundo o entendimento jurisprudencial atual, possui abrangência que ultrapassa até mesmo os limites de seu objeto social, à medida que admite a imunidade de impostos no caso de venda de produtos por entidades educacionais, sempre que tais rendimentos sejam revertidos para o cumprimento dos direitos sociais em parceria com o Estado.

¹³ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Cadernos de Direito Tributário*, v.55, p. 136-137.

Neste sentido, tem que ser assegurada às entidades sem fins lucrativos o gozo da imunidade relativa aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, sempre que a renda auferida pelas mesmas seja revertida ao cumprimento das suas atividades essenciais. Sempre buscando privilegiar a qualidade na Educação, alias, finalidade primordial do legislador constitucional quando pretendeu imunizar as instituições educacionais.

4. CONCLUSÃO

Por tudo exposto, conclui-se que a imunidade não pode ser suspensa pelo ente tributante sob alegação da falta de quaisquer requisitos ditados pela legislação ordinária que extrapolarem ou colidirem com a norma constitucional em vigor ou com o artigo 14 do Código Tributário Nacional, e, ainda assim, impõe-se à Fiscalização, caso entenda pela falta de algum requisito, o dever de assegurar à entidade imune o contraditório e a ampla defesa com os recursos a ela inerentes, inclusive no que toca à suspensão da exigibilidade da exação sob discussão, enquanto durar o processo de suspensão da imunidade promovido pela Fiscalização.

Depreende-se, portanto, que a imunidade tributária terá o seu alcance ampliado ou diminuído dependendo da interpretação atribuída à expressão "relacionados com as finalidades essenciais das entidades". Para isso, um posicionamento mais flexível, é o ideal, pois alcança a finalidade constitucional da implementação de facilidades para promover a educação. A expressão "relacionados com as suas finalidades essenciais" deve ter uma interpretação finalística, no sentido de que a definição de a entidade ser alcançada ou não pela imunidade tributária está na destinação que é dada à renda ou rendimento auferido pela atividade desempenhada, e não pela análise de origem da riqueza ou rendimento, interpretação essa utilizada pelo Supremo Tribunal Federal.¹⁴

A imunidade tributária às instituições de educação deve ser amplamente respeitada e assegurada aos entes contemplados pelo constituinte, a fim de, justamente, estimular as organizações privadas, a cooperar nas atividades públicas, para o

¹⁴ Pesquisando a jurisprudência de nossos tribunais, em especial a do Supremo Tribunal Federal - STF, nota-se que o entendimento está pacificado no sentido de que a imunidade tributária deve ser interpretada finalisticamente, observando-se a destinação do rendimento, da renda ou do patrimônio no desempenho da atividade determinada pela Constituição. Nesse sentido, BRASIL. STF. **RE nº 218.503-8/SP**, publicado no DJ de 29/10/99– **ISS** sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos. **RE 243.807/SP**, publicado no DJ 28/4/2000 - **Imposto de Importação** e **IPI** na importação de "bolsas para coleta de sangue" a serem utilizadas na prestação de serviços específicos da entidade, e **RE nº 237.718**, publicado no DJ de 6/9/2001 - **IPTU** no caso de aluguel de imóvel para terceiros, entre outros. E ainda, **Súmula 724** – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

desenvolvimento dos direitos sociais, entre os quais releva o papel da educação, inserida na norma constitucional no seu artigo 6º, como fundamental na evolução cultural e política da nação. Nunca é demais exaltar que somente pelo reconhecimento da importância desse processo de desenvolvimento do ser humano e o conseqüente desenvolvimento de políticas adequadas à sua instrumentalização seremos capazes de dar nova feição ao país, tornando-o uma democracia sólida no cenário político nacional e internacional, contribuindo, assim, para que o homem reconquiste sua liberdade às vésperas do terceiro milênio.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. *Cadernos de Direito Tributário*, v.55

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 9ed. São Paulo: MALHEIROS, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. Saraiva, 2011

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 4. ed., Forense, 1999

DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. 2ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Aurélio. 34ª Ed. 2011

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4*

Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Renovar, nº 221, 2000

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 26º ed., (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 2006

<http://jus.com.br/revista/texto/17460/imunidade-tributaria-das-instituicoes-de-educacao>

DECLARAÇÃO

Declaro que presente trabalho é original. Autorizo, para fins acadêmicos e científicos, a divulgação do trabalho em acervo físico e digital do IBET.

DATA / PRISCILA MATOS MARQUES BATISTA