

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**IBET**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**FELIPE BARCAROLLO**

**A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS  
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

**Porto Alegre**

**2010**

FELIPE BARCAROLLO

**A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS  
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Monografia Final apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Porto Alegre

2010

*[...] só a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário.*

*Geraldo Ataliba*

## RESUMO

A imunidade constitucional tributária, inserida no artigo 150, VI, “c”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, consiste em importante instrumento para a efetivação de direitos sociais, pois o Estado Brasileiro, na atual quadra histórica, não consegue fazer frente à árdua tarefa de implementar, em sua plenitude, a educação e a assistência social no país. Diante desta difícil tarefa, o Legislador Constitucional outorgou à iniciativa privada a realização desta missão, concedendo-lhe, para tanto, o benefício da imunidade tributária.

*Palavras-chave:* imunidade tributária – instituições de educação e de assistência social – impostos.

## **ABSTRACT**

The constitutional tax immunity rule contained in Article 150, VI, "c" of the Constitution of the Federative Republic of Brazil in 1988, is an important tool for achieving public policy, because the Brazilian government, in the current court history, can not do face the arduous task of implementing, in its fullness, education and welfare in the country. Faced with this difficult task, the Legislature should grant the private sector in this task by allowing him to do that, the immunity from taxation.

*Key-words:* tax immunity - institutions of education and social services – taxes.

## SUMÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	06
2 A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	08
3 A EXPLORAÇÃO DAS ESTRUTURAS DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	21
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	28
REFERÊNCIAS.....	30

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A imunidade constitucional tributária, prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, consiste em importante instrumento para a efetivação das políticas públicas do Estado Brasileiro, notadamente no que pertine à educação e à assistência social.

O Legislador Constitucional, quando elegeu as instituições de educação e de assistência social para gozarem da imunidade constitucional tributária, objetivou deixá-las escapar do pagamento de tributos (impostos e contribuições sociais, estas por força do mandamento legal do artigo 195, § 7º, da CF/88), frente ao importante papel que essas instituições desempenham na implementação de direitos sociais.

A incapacidade de o Estado Brasileiro estar presente em todas as ações do campo educacional e da assistência social trouxe a necessidade da criação do nobre instituto da imunidade constitucional tributária, que exonera do encargo da tributação as instituições que atuam diretamente na educação e na assistência social.

Após breve esboço acerca do instituto da imunidade constitucional tributária das instituições de educação e de assistência social, realiza-se estudo sobre a exploração das estruturas dessas instituições para a prestação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais.

Busca-se afirmar o papel fundamental do instituto da imunidade constitucional tributária enquanto instrumento indispensável para a concretização do direito à educação e à assistência social, sobretudo pela incapacidade de o Estado Brasileiro dar vazão a tais políticas, mormente no atual contexto histórico, marcado por amplas e profundas desigualdades sociais.

Salienta-se que o presente estudo não tem a pretensão de esgotar assunto de tamanha envergadura – imunidade das instituições de educação e de assistência social, sobretudo pelo contexto estreito e pelo objetivo a que se propõe uma monografia final de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, como se acontecer no caso em tela.

É nesta perspectiva que o trabalho toma corpo, no sentido de perquirir o instituto da imunidade constitucional tributária das instituições de educação e de assistência

social, enquanto instrumento para a concretização de políticas públicas (no campo da educação e da assistência social), ressaltando-se, também, a possibilidade da exploração de suas estruturas para a prestação de serviços diversos dos objetivos institucionais, sob a égide do preceito imunizante.

## 2 A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A palavra “imunidade” origina-se do latim *immunitas*, que significa *negação do múnus* (cargo, função ou encargo). O prefixo *in* delimita sua conotação e significa sem encargo. No Direito Tributário, a palavra imunidade indica a dispensa, a exoneração do encargo de contribuir com uma parcela de riqueza para o custeio do Estado. Essa dispensa, no entanto, não é absoluta. A simples leitura do texto constitucional mostra que mesmo a imunidade mais extensa dada às pessoas políticas alcança, tão somente, a uma espécie de tributos: os impostos.

No entanto, da leitura sistemática da Constituição Federal de 1988 observa-se, em seu artigo 195, § 7º, que o legislador constitucional outorgou às entidades beneficentes de assistência social a imunidade tributária em relação às contribuições sociais. Nesse sentido a lição de Márcio Pestana:

Também o art. 195, § 7º, da CF, prescreve a imunidade das entidades beneficentes de assistência social quanto ao pagamento de contribuição para a seguridade social, que não se confunde com os impostos, impossibilitando, conseqüentemente, conceder-se consistência ao entendimento de que a imunidade sob comento somente seria aplicável aos impostos.<sup>1</sup>

É de clareza solar a preocupação do legislador na elaboração do Texto Constitucional, mormente na hipótese em exame: a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social como condição de possibilidade para implementar as políticas públicas que ao Estado é impossível dar vazão. Paulo de Barros Carvalho, com a maestria que lhe é peculiar, assim doutrina:

As instituições de educação e de assistência social desenvolvem atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outros, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei.<sup>2</sup>

Corroborando a importância que a Assembleia Nacional Constituinte emprestou à imunidade tributária, no Preâmbulo da Carta Constitucional de 1988 encontram-se

---

<sup>1</sup> PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 68.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 372.

consagrados valores tidos por supremos na nova ordem constitucional: liberdade religiosa, liberdade de imprensa, livre difusão da cultura, proteção aos hipossuficientes, etc. Neste diapasão, forçoso se faz invocarmos o fecundo magistério de José Souto Maior Borges, nestes termos:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema de direito tributário.

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade dos valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo.<sup>3</sup>

Sacha Calmon Navarro Coelho preleciona que *o dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a virtude jurígena.*<sup>4</sup> A imunidade tributária, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, prende-se a axiomas caros que se almejam perenes.

As instituições de educação e de assistência social desenvolvem atividades que seriam de incumbência do Estado, conforme prevêm os artigos 205 e 209 da Norma Fundamental. Como cediço, impossibilitado de cumprir tal desiderato que, a princípio, caberia ao Estado implementar, o Poder Público outorgou à iniciativa privada a execução de tais misteres, concedendo-lhe o benefício da imunidade tributária.

É da essência das entidades de educação e de assistência social que seus estatutos ou atos constitutivos devam ser consentâneos com os moldes traduzidos pelo legislador para a colmatação do instituto da imunidade tributária. São nos atos constitutivos destas entidades que se encontram as diretrizes finalísticas que devem ser atingidas, a bem de se caracterizar atividade que se enquadre na moldura legal imunizante.

As entidades de educação e de assistência social estão vocacionadas para a prestação de serviços de educação e de assistência social, o que não significa que estejam cingidas ao desempenho destas atividades. O dever de prestar aos cidadãos a educação e

---

<sup>3</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 184-185.

<sup>4</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 161.

a assistência social como fim a que estão propostas não compreende, de qualquer modo, a limitação de empreender somente atividades no campo da educação e da assistência social.

E Humberto Ávila afirma, categoricamente:

[...] o essencial é que as instituições de educação e assistência social devem deixar de ser tributadas, porque educação e assistência social constituem finalidades estatais. De acordo com o art. 205, a educação é direito de todos e dever do Estado. Essas instituições ajudam na promoção dos fins estatais, por isso são excluídas da tributação.<sup>5</sup>

O que a legislação de regência expurga na formatação das entidades imunes é que estas não podem ter fins lucrativos, muito embora possam (e devam) auferir superávits. Calha deixar grifado que a proibição de finalidade lucrativa não denota proibição de auferir superávits com a atividade desempenhada. Para o gozo da imunidade tributária, tais entidades devem aplicar os superávits em prol da própria instituição, em suas atividades fim.

O princípio retor do direito tributário – capacidade econômica e, por conseguinte, capacidade contributiva – deve ser invocado na situação em exame, com o propósito de demonstrar que as instituições de educação e de assistência social não têm como objeto o lucro. Porque desprovidas de intuito lucrativo, eis que não distribuem seus excedentes, essas instituições são consideradas imunes; logo, não podem ser tributadas. Neste sentido, o profícuo magistério de Luciano Amaro:

Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade foi criada, não para dar lucro ao seu criador, mas para atingir uma finalidade altruísta). A falta de clareza na visão desse problema (apesar de ter sido adequadamente regulado pelo CTN) gerou uma série de discussões sobre se a atuação da entidade imune teria de ser gratuita, ou sobre a possibilidade de ela auferir receita de aplicações financeiras. É claro que – como instrumento de justiça distributiva – ela pode e, frequentemente, deve cobrar por serviços ou bens que forneça, e deve aplicar sobras de caixa; o importante é que todo o resultado aí apurado reverta em investimento ou custeio para que a entidade continue cumprindo seu objetivo institucional de educação ou de assistência social.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 226-227.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 153.

As atividades desempenhadas pelas instituições de educação e de assistência social, nesta linha, podem gerar superávits, desde que os mesmos sejam, na sua totalidade, reinvestidos na atividade fim da instituição. A vedação contida na legislação de regência limita-se à distribuição de lucros, jamais em sua obtenção. Logo, essas entidades estão livres para exercer atividade que gere excedentes, sem abalar sua imunidade tributária, entendimento esse conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

Imunidade tributária dos estabelecimentos de educação. Não a perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do CTN. Na expressão “Instituições de Educação” se incluem os estabelecimentos de ensino, que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores.<sup>7</sup>

Dessarte, imperioso trazer à colação a doutrina de Paulo de Barros Carvalho sobre a imunidade das instituições educacionais ou assistenciais, senão vejamos:

As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei.<sup>8</sup>

Neste aspecto, dada a percuciência de sua doutrina, Aliomar Baleeiro, em seu *Direito Tributário Brasileiro*, expõe que

[...] as instituições de educação ou de assistência social, como auxiliares de serviços públicos, não têm capacidade econômica para pagar impostos. Não visam o lucro ou a remuneração dos indivíduos que as promovem ou as mantêm. Isso, porém, não deve ser entendido como proibição de cobrarem as instituições preços de seus produtos e serviços como fontes de renda, para sua expansão e manutenção. O que se lhes veda é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros de Conselho Fiscal etc. A imunidade é da instituição e só dela, sem reflexos para terceiros.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> RE 93.463, DJ 25.10.85, p. 19.151.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 185.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 176.

Ruy Barbosa Nogueira, lecionando acerca da imunidade tributária e a opção do legislador pela referida limitação constitucional ao poder de tributar, manifestou-se que a imunidade é,

[...] no dizer de Amílcar Falcão, “uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.”<sup>10</sup>

Com propriedade, salienta José Wilson Ferreira Sobrinho, em sua obra *Imunidade Tributária*, que

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir em imune o direito referido.<sup>11</sup>

Roque Antonio Carrazza, em ensaio sobre o tema em exame, manifestou-se nos seguintes termos:

[...] a Constituição não quer que certas pessoas venham a ser alvo da tributação. Em razão disso, estende sobre elas o manto da imunidade tributária. [...] As regras de imunidade, forjadas pelo Constituinte, em nome do povo brasileiro, visam preservar valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, éticos, etc., colocando a salvo de tributos algumas pessoas. Dito de outro modo, garantem que certos princípios fundamentais ao regime não serão perturbados pela tributação.<sup>12</sup>

O legislador, ao guindar as atividades de educação e de assistência social como de interesse público primário, imprimiu tessitura constitucional a tais atividades, outorgando-lhes a benesse da imunidade tributária. Neste sentido, o Texto Maior dedica artigo específico que disciplina a imunidade das instituições de educação e de assistência

<sup>10</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 167.

<sup>11</sup> SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996. p. 102.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Entidades beneficentes de assistência social (filantrópicas) – imunidade do art. 195, §7º, da CF – inconstitucionalidades da lei n. 9.732/98 – questões conexas. In: *Direito Tributário Constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 19-22.

social, de fins não lucrativos. Nas lições de Aires Barreto, [...] *busca tornar atraente e estimulante para os particulares o desempenho dessas atividades, porquanto o Estado sozinho jamais realizará, a contento, o enorme desafio da educação e da assistência social.*<sup>13</sup>

O Texto Constitucional, em seu artigo 150, VI, c, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelece que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, *in litteris*:

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.

Da normatividade do artigo supra transcrito exsurge a interpretação de que estão abrangidas pela imunidade tributária as pessoas nele mencionadas, seus bens e rendas em consideração aos seus ofícios finalísticos.

Ricardo Lobo Torres, realizando a exegese do dispositivo supra transcrito, comenta:

O art. 150, VI, letra c garante a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O conceito de instituições de educação abrange assim as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a educação extracurricular, bem como as instituições de fins culturais. [...]

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

O fundamento da imunidade é a proteção das condições de liberdade. Trata-se da imunidade do mínimo existencial, a proteger as entidades filantrópicas que prestem assistência social ou que eduquem pessoas pobres, em ação substitutiva ao Estado.[...]

---

<sup>13</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 36.

A imunidade se restringe ao patrimônio, à renda e aos serviços ligados às atividades essenciais das entidades, dela se excluindo os impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas (IPI, ICMS).<sup>14</sup>

Ademais, conquanto estabelecidos pelo legislador constitucional os mandamentos do artigo 150, VI, *c*, da Constituição Federal de 1988, imperioso o cotejo de tal dispositivo legal com os requisitos inscritos nos artigos 9º e 14, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, para que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, gozem da limitação constitucional ao poder de tributar insculpida na Magna Carta. Vejamos o que a Lei Complementar, disciplinadora dos misteres da imunidade tributária insculpida no artigo 150, VI, *c*, da Norma Normarum, condiciona ao implemento do gozo do preceito imunizante, *in verbis*:

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

(...)

IV – cobrar impostos sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou os 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 as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

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

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

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

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 art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

Da normatividade do artigo 14 do CTN, Roque Antonio Carrazza manifestou-se, nos seguintes termos:

---

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 65-66.

Portanto, também para as instituições de educação e de assistência social continuam valendo, para fins de imunidade, apenas os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Ressaltamos, ainda, que os atos fiscalizatórios (atos administrativos) não podem – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – exigir o cumprimento de outros requisitos que não os apontados no supramencionado art. 14 para o pleno desfrute das imunidades em tela. De fato, eles não são instrumentos próprios para veicular regras que condicionem sua fruição.<sup>15</sup>

Misabel Abreu Machado Derzi argumenta que não cabe ao intérprete ou ao legislador ordinário criar outros requisitos não previstos em lei complementar para a implementação da imunidade tributária, tais como a declaração legal de utilidade pública, a exigência da constituição de fundação como único veículo condutor ao desenvolvimento das atividades educacionais e assistenciais e a gratuidade dos serviços prestados por seus diretores e administradores. E acrescenta:

Ao contrário, a Constituição estabelece imunidade ampla para as entidades de educação e de assistência social, sem distinguir entre as gratuitas e as não gratuitas, entre as amplamente franqueadas à população em geral ou as fechadas a um grupo restrito. O que importa é que a atividade seja prestada em solidariedade, sem espírito comercial e fins lucrativos.<sup>16</sup>

Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, assim leciona no que tange à imunidade das instituições educacionais ou de assistência social, nestes termos:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

(...)

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 em lucros ou comissões a diretores e administradores. (...)<sup>17</sup>

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 670-671.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a lei 9.532/97. In: *Imposto de Renda Alterações Fundamentais*. 2º vol. Coord.: Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 1998, p.69.

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 313.

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, acerca da imunidade tributária, manifestou-se no sentido de que *a regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie.*<sup>18</sup>

Por sua vez, Bernardo Ribeiro de Moraes trata da temática da imunidade tributária sob o seguinte enfoque: *Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação.*<sup>19</sup>

Aliomar Baleeiro lecionava que *as limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.*<sup>20</sup>

Gilberto de Ulhôa Canto, em seus *Temas de Direito Tributário*, corroborando as lições já colacionadas, assim leciona:

Imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional... Portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.<sup>21</sup>

Acerca do sentido e alcance das normas pertinentes à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, existem correntes no sentido de restringir o seu alcance. Não obstante tal orientação, esta corrente não prosperou na doutrina e na jurisprudência. Na esteira de Aires Barreto, [...] *por influência de Baleeiro, tal visão não teve acolhida na Suprema Corte que, pelo contrário, não só a repudiou, como tratou de sublinhar o cunho abrangente dessas imunidades.*<sup>22</sup>

<sup>18</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Questões forenses. T. III*. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d. p. 364.

<sup>19</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964. p. 114.

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. p. 262.

<sup>21</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário. Vol. 3*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. p. 190.

<sup>22</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 35.

Eis a lapidar doutrina de Aliomar Baleeiro, no que toca à imunidade tributária das instituições de educação e a extensão do preceito imunizante, nesses termos:

Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente “instituição” acima e fora de espírito de lucro, e não simples “empresa” econômica, sob o rótulo educacional ou de assistência social.<sup>23</sup>

O Supremo Tribunal Federal tem acolhido a doutrina de Aliomar Baleeiro, caudatária da defesa da amplitude da imunidade. Em julgado proferido pelo Pretório Excelso, confirmando a tese ora ventilada, este se pronunciou no sentido de que [...] *o fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, §4º, da Constituição Federal.*<sup>24</sup>

Acerca da imunidade tributária, José Souto Maior Borges leciona que esta visa [...] *a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.*<sup>25</sup>

No tocante ao artigo 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988, Aires Barreto chama a atenção para uma interpretação comedida do dispositivo, conforme denota-se da leitura do excerto abaixo colacionado:

Se a interpretação, porém, desse preceito não for pautada por um prudente comedimento, instaurar-se-á o risco de abusos doutro lado – do lado do fisco – com ensejo para excessos fiscais altamente perturbadores destas entidades e de suas atividades e, portanto, comprometedores dos valores constitucionais que se quer promover. Os mais de dez anos de vigência desta Constituição já ensejaram uma violenta onda de fiscalismo contra entidades sem fins lucrativos dedicadas à educação e à assistência social.<sup>26</sup>

Em que pese o viés argumentativo ora esposado, no sentido de que a hermenêutica do texto constitucional há de ser ampliativa no que concerne às imunidades

<sup>23</sup> BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 314-315.

<sup>24</sup> RE 221.395-SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU 12.5.2000. p. 28.

<sup>25</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 184-185.

<sup>26</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 36.

tributárias das instituições de educação e à assistência social, na esteira de Sacha Calmon Navarro Coelho as administrações fiscais procuram minimizar o alcance e a abrangência do dispositivo imunitório, operando uma interpretação restritiva do vocábulo, senão vejamos:

[...] a imunidade em tela não pode ficar à mercê de dificuldades de mensuração da atividade assistencial ou educacional, nem se pretendeu jamais que as instituições atendessem a todos, mas a alguns. Jamais será possível atender a todos. É utópico. Nem se pretendeu, tampouco se lhes exigiu gratuidade em tal mister. De onde viriam então as receitas, as rendas, cuja distribuição o Código Tributário Nacional veda como pressuposto da imunidade? É preciso nos darmos conta de que o país todo é carente de assistência social, educação e cultura. O gigantesco aparato governamental voltado para as funções assistencial e educacional, conquanto dotado de descomunal orçamento, não cumpre suas finalidades a contento. [...]

[...] A imunidade, pois, vem a calhar. E, por isso, o conceito de instituição dos restritivistas deve ser posto de lado, sem a menor deferência. É bizantino, árido, insensível aos reclamos das sociedades modernas, complexas e pluralistas. Está em descompasso com o vir-a-ser histórico, cujo dinamismo procuram dificultar em nome de miúdos interesses fiscais.<sup>27</sup>

A hermenêutica a ser realizada quando da análise do instituto da imunidade tributária deve confrontar o artigo 150, VI, *c*, da Constituição Federal de 1988 com os dispositivos da Lei Complementar que o regulamentam, devendo-se observar que a imunidade de que aqui se trata é condicionada, pois deve guardar obediência aos artigos 9º e 14 do CTN.

Ademais, para gozar da imunidade constitucional tributária em estudo, inscrita no art. 150, VI, “c”, da CF/88, a instituição deve reinvestir a totalidade dos seus *superávits* na atividade fim, bem como não distribuir os resultados obtidos a seus diretores, administradores, fundadores, etc.

As instituições privadas e filantrópicas de fins não lucrativos podem (e devem) auferir *superávit* em seus balanços anuais. Neste aspecto, merecem destaque as considerações de Sacha Calmon Navarro, nestes termos:

---

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 273-274.

O próprio Código Tributário Nacional prevê o lucro, tanto que veda sua distribuição ou sua remessa para fora do país. O *animus lucrandi* é explicitamente admitido na lei complementar tributária *mater*. No campo das instituições de educação, especificamente, é absolutamente natural que cobrem pelos serviços que prestam. O que o Código Tributário Nacional veda é tão-somente a apropriação particular do lucro. Esta há de ser reinvestido no *munus* educacional: melhor remuneração para professores, melhores condições ambientais, laboratórios, bibliotecas, centros de pesquisa, cursos de aperfeiçoamento para docentes, incrementos metodológicos etc. A disposição do Código Tributário Nacional é salutar. Quanto mais se faça pela educação, melhor.

Essa “gratuidade” pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade pouca. A idéia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no *munus* educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do “instituto”, tornando-o útil e eficaz. A ampliação do campo de abrangência, da atuação das instituições, a seu turno, tem sido a grande, a inestimável contribuição da Suprema Corte à operacionalidade da imunidade das instituições. Com o decidir assim, o STF tem propiciado o surgimento de centenas de instituições a servir microcomunidades, em verdadeiro somatório de esforços visando a fim público inquestionável: a melhoria incessante dos níveis de educação, cultura e proteção assistencial do sofrido povo brasileiro.<sup>28</sup>

O principal diferencial que se deve estabelecer é que a pessoa privada pode querer o lucro, ao passo que as entidades de educação e de assistência social, abrigadas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88, obtêm superávits. Nesta ordem de ideias as lições de Aires Barreto, senão vejamos:

O particular já não sofre tais restrições e limitações. Ele é livre para engajar-se em atividades exclusivamente lucrativas. E aí surge notável diferença entre o Estado e as entidades dedicadas à educação e assistência social sem fins lucrativos. Também elas não perseguem o lucro; não existem para ter lucro. Esforçam-se por obter *superavits*, mas não lucro. Não desempenham nenhuma atividade com finalidade lucrativa, em benefício dos seus investidores ou acionistas. São chamadas à vida, existem para cumprir finalidades, finalidades que são protegidas pela Constituição, incentivadas e amparadas pelo Texto Magno: atuar ao lado do Estado nos campos da educação e assistência social. Entretanto, o desempenho destas atividades e sobretudo seu incremento (o que é sumamente desejável, no nosso clima, como traduzido no espírito constitucional) só é possível com a obtenção de rendas. Daí, não apenas poderem ter rendas, como ser útil, bom, desejável, positivo que elas as tenham e que as incrementem. Estas entidades não buscam as atividades lucrativas, mas sim as receitas e, a partir delas, as rendas que as atividades lucrativas podem ensejar, tendo em vista o benefício de suas finalidades.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 340.

<sup>29</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 39-40.

Neste viés, a Carta Suprema de 1988 não traz em seu bojo nenhum indicativo que enseje a adoção de uma visão restritiva do preceito imunizante em comento. Assim, não existe, no (con)texto constitucional, qualquer indício que venha a afirmar a tese de restringir o alcance da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social. Para corroborar o entendimento da extensão da aplicabilidade da imunidade tributária em comento, o Supremo Tribunal Federal, no que pertine ao IPTU incidente sobre bens imóveis de entidade imune, declarou estar abarcado pelo preceito imunitório o IPTU de imóvel utilizado como estacionamento de veículos.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> RE 257.000-MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 29.9.2000. p. 98.

### 3 A EXPLORAÇÃO DAS ESTRUTURAS DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O produto arrecadatório oriundo da exploração das estruturas das instituições de educação e de assistência social para finalidade diversa dos seus objetivos institucionais estaria abarcado pelo manto da imunidade constitucional tributária? Sobre esse assunto, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já se manifestou, nesses termos:

Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, “c”, da EC n. 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingresso aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.<sup>31</sup>

Outrossim, no voto condutor desse julgado, o Ministro Sydney Sanches alertou que o Pretório Excelso não só decidiu pela inexistência de qualquer vedação constitucional sobre a obtenção de *superávits*, mas foi ainda mais longe para decidir que a existência de serviços remunerados não só é permitida, como também estimulada pela própria Constituição. Colaciona-se, destarte, fragmento do voto:

[...]

14. A Constituição e o Código Tributário Nacional ao conferirem imunidade aos bens, serviços e rendas das instituições de educação e assistência social supõem, necessariamente, que elas as auferam da prestação de serviços remunerados. Só a prestação de serviços e os resultados de investimentos, ou, mesmo, de aplicações financeiras, podem realizar o saudável objetivo de colocar essas entidades ao abrigo da necessidade de recorrer à caridade oficial ou particular, sempre volúvel e precária. Assim entendidos os preceitos constitucional e da lei complementar é evidente, d.v., que a habitualidade da execução de serviços retribuídos é, não apenas, irrelevante para o feito de excluir a imunidade, como, também, recomendável ou louvável, para habilitar a instituição a cumprir seu relevante objetivo. O que a Constituição e o Código Tributário não permitem é a distribuição das rendas a associados ou administradores.

[...]

17. E, abundantemente citadas, inspiram vários precedentes deste E. Tribunal que reconhecem, precisamente, a irrelevância do pagamento dos serviços como condição para o gozo da imunidade. O que não se admite, segundo essa pacífica orientação, é a distribuição dos lucros auferidos.

Ao tecer comentários sobre o julgado acima colacionado, Humberto Ávila posiciona-se, reiterando as razões de decidir do RE 116.188-4-SP:

<sup>31</sup> RE 116.188-4-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 16.03.90, p. 16392.

[...] a imunidade das entidades de educação e assistência social não está condicionada ao exercício exclusivo da atividade de educação e assistência social. Essas entidades podem exercer outras atividades, desde que todo o lucro com elas obtido seja reinvestido nas suas atividades de educação e assistência social.<sup>32</sup>

Em que pese as instituições de educação e de assistência social gozarem da imunidade tributária, não podemos olvidar que o legislador constituinte, quando esculpiu o artigo 150, VI, *c*, da Carta Constitucional de 1988, utilizou a expressão *impostos*, e não *tributos*, para excluir da álea da tributação determinadas espécies de tributo. Logo, a instituição de outros tributos, tais como taxas e contribuições de melhoria, não estão cobertos pelo manto da imunidade tributária. Exceção deve ser feita, como já tratado no capítulo anterior, em relação às contribuições sociais, pois a Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 195, § 7º, a imunidade desta espécie tributária às instituições beneficentes de assistência social.

Não obstante tal restrição, mister se faz mencionar que o Supremo Tribunal Federal adota postura ampliativa ao definir quais fatos impositivos devem ser agraciados pela imunidade tributária, nesses termos:

Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

Como o ICMS, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como sobre a produção e a circulação (...), costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição.

[...]

É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tem aplicação, às inteiras.<sup>33</sup>

Neste sentido, a imunidade tributária abrange os impostos que extravasam a dicção legal do Código Tributário Nacional (incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços). Tal conclusão pode ser extraída das lições de José Eduardo Soares de Melo, nestes termos:

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 229.

<sup>33</sup> RE 203.755-9-ES, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 08.11.96.

Por fim, entendo que a imunidade não se restringe aos impostos classificados como incidentes sobre o patrimônio e a renda (CTN, Título III, Capítulo III, como o ITR, IPTU, IR, ITBI e ISS). Também os impostos classificados no CTN como impostos sobre a produção e a circulação (ICMS, IPI e IOF), são compreendidos pela imunidade, porque afetam o patrimônio das associações e entidades.<sup>34</sup>

Na mesma linha de raciocínio, manifesta-se Humberto Ávila sobre o corte ampliativo no que tange à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, não se restringindo somente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, rendas e serviços dessas entidades imunes:

Nesse sentido, a imunidade abrange não só impostos classificados pelo Código Tributário Nacional como “impostos sobre o patrimônio, as rendas ou os serviços” (Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a ele relativos – ITBI, Imposto sobre a Renda – IR e o Imposto sobre Serviços – ISS), mas também aqueles que, ainda que classificados como impostos sobre a produção e a circulação (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF) repercutam no patrimônio das entidades. O que importa, segundo a Alta Corte, não é a classificação do imposto – se sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, mas se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, repercute no patrimônio da entidade coberta pela imunidade.<sup>35</sup>

Prosseguindo na análise do RE 116.188-4-SP, o Ministro Sydney Sanches, ao examinar, minuciosamente, a tese segundo a qual não se poderiam exercer/prestar serviços que não aqueles diretamente relacionados com a finalidade precípua da instituição – educação e assistência social – adotou o seguinte sustentáculo para o seu voto, *in verbis*:

[...]

Descarte-se o requisito da “gratuidade”. O CTN não o prevê. “Animus lucrandi” podem e até devem ter as Instituições. O que se não admite é o “animus distribuendi”.

A gratuidade, já doutrinariamente, já por inserção do art. 14 do CTN, há de ser entendida como ausência final de ânimo de lucrar. Pode, e o CTN pressupõe, haver lucro; desde que não seja o móvel da pessoa que haja a total reversão dos resultados aos fins sociais que devem ser benemerentes. Benemerência que não é só a “Pietà” e a filantropia, quer dizer atender a carentes, em condições excepcionais em relação ao mercado. Desta forma, não desnatura a instituição de educação ou assistência social ter serviços ou praticar atos que resultem em lucro ou resultados financeiros.

[...]

<sup>34</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 125.

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 231-232.

35. O recorrente não explora comercialmente os cinemas de sua propriedade, ou, para usar a expressão utilizada pela lei complementar (Dec. Lei n. 406) não presta serviço de diversões públicas em caráter empresarial, isto é, com objetivo de auferir lucros para serem distribuídos a seus associados ou administradores. É neste sentido que deve ser interpretado o art. 14, I, do Código Tributário Nacional. A instituição de assistência social não está proibida de obter lucros ou rendimentos que podem ser e são, normalmente, indispensáveis à realização de seus fins. O que elas não podem é distribuir os lucros. Impõe-se-lhes o dever de aplicar os rendimentos “na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

Sobre a temática, precedente jurisprudencial do STF aponta para a hermenêutica expansiva do preceito imunizante em análise, *in litteris*:

O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, §4º da Constituição Federal. (...)

O fato, portanto, de os imóveis estarem destinados a servir de escritório e residência para membros da Impetrante, para missionários, bem como para depósito de materiais não os faz sujeitos à incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano. Tal destinação viabiliza a própria atividade da Impetrante. Uma coisa é verificar-se, tal como retratada no acórdão proferido, a utilização dos imóveis com a encerrar o local de trabalho daqueles que estão engajados na missão e a residência destes. Outra totalmente diversa diria respeito à utilização dos imóveis para finalidade estranha aos estatutos da Impetrante, passando esta a ombrear com pessoas naturais e jurídicas de direito privado integradas ao mercado, competindo, assim, em verdadeira atividade econômica.<sup>36</sup>

O esboço analítico doutrinário e jurisprudencial do instituto da imunidade tributária aplicável às instituições de educação e de assistência social, no que concerne à exploração de suas estruturas para finalidade diversa da educação e da assistência social, tem o claro intento de demonstrar que tais atividades podem ser realizadas no contexto dessas instituições, sob o manto da imunidade constitucional tributária. Neste sentido a lição de Humberto Ávila:

[...] conclui-se que a imunidade não pressupõe nem ausência de lucro, nem prestação exclusiva de serviços de educação e assistência social. Muito pelo contrário: as entidades devem obter lucros, até mesmo por meio do exercício de outras atividades, desde que – e isto é decisivo – todo o lucro seja revertido para a consecução das finalidades de educação e assistência social. São os fatos e situações “relacionadas” à consecução dessas finalidades que estão imunes à tributação e não os fatos e situações que correspondem à própria atividade de educação e assistência que estão imunes à tributação.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> RE 221.395-8-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12.05.2000.

<sup>37</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 236.

O Supremo Tribunal Federal, no que tange à imunidade tributária, modificou seu posicionamento. O Pretório Excelso, no passado, decidia que somente os serviços que se enquadrassem nas finalidades essenciais das instituições eram alcançados pela imunidade tributária, nos seguintes termos: [...] *Se a venda de imóveis residenciais não constitui finalidade essencial da autarquia, devido é o imposto predial e territorial urbano pelos promitentes compradores desses imóveis.*<sup>38</sup>

Após longos anos de debate e de evolução jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal modificou seu entendimento, elasticando o abrigo da imunidade tributária a outros serviços, mesmo que estes não se enquadrassem nas finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social, embora com estas relacionados. Nesse sentido o voto de lavra do Ministro Ilmar Galvão, nos autos do RE 144.900-4-SP, *in litteris*:

Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque.

[...]

É peremptória a norma do artigo 150, VI, c, da Constituição, ao vedar, sem qualquer limitação, a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, entre outras entidades, das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

Assim sendo, revela-se de todo irrelevante o fato, considerado pelo acórdão para negar a imunidade, de que, no caso sob enfoque, não se está diante de atividade típica de um hospital.<sup>39</sup>

Das análises doutrinárias e jurisprudenciais colacionadas, cediça a constatação de que eventuais serviços prestados pelas instituições de educação e de assistência social que não representem suas atividades principais podem ser praticados, observando-se, contudo, que os resultados da operação deverão ser reaplicados, em sua totalidade, nos objetivos institucionais, sem qualquer distribuição dos superávits. Neste sentido, corrobora deste entendimento Aires Barreto, nestes termos:

É amplo, pois, o sentido da cláusula “rendas relacionadas com as atividades essenciais”. Desde que lícitas, pouco importa de onde provenham as rendas das instituições. Não é a fonte emanadora das rendas que está em questão. O que o texto constitucional exige é aplicação nos objetivos institucionais. A cláusula volta-se, destarte, para os fins em que aplicadas as rendas e não para suas origens.

[...]

<sup>38</sup> RE 71.427-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Amaral dos Santos, DJ 29.06.72.

<sup>39</sup> RE 144.900-4-SP, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 26.09.97.

Ressalvados, assim, os casos em que possa haver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais, podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços, tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.<sup>40</sup>

Inolvidável a procedência da tese ora levantada, no sentido da possibilidade de as instituições de educação e de assistência social ofertarem diversos serviços à população mediante a ocupação de suas estruturas, desde que apliquem os excedentes em suas atividades fim, sem qualquer distribuição dos superávits. Neste sentido, as considerações tecidas por Ricardo Lobo Torres, *in verbis*:

[...] 'rendas relacionadas às finalidades essenciais' (art. 150, §4º, da CF) tem interpretação ampla, abrangendo os lucros ou ganhos de capital e os aluguéis de imóveis, desde que destinados às finalidades essenciais da pessoa imune. Só estariam excluídos os rendimentos das atividades que possam implicar agressão ao princípio da livre concorrência.<sup>41</sup>

No entanto, a prestação de serviços à comunidade, mediante a exploração da estrutura das entidades de educação e de assistência social, não pode consistir em quebra do princípio constitucional da livre concorrência. Destarte, deve-se evitar qualquer histórico de concorrência desleal no mercado, ao utilizar as estruturas dessas entidades para a prestação de serviços. Agredida a concorrência, transgride-se o preceito constitucional da imunidade tributária, situação que poderá desencadear uma série de consequências jurídicas, no sentido de coibir a prática dos serviços então prestados até a perda do aludido benefício.

Aires Barreto deixa extrema de dúvidas a possibilidade da exploração das estruturas das instituições de educação e de assistência social, aqui incluindo a utilização de suas instalações para a realização de pesquisas tecnológicas, emissões de laudos técnicos, certificações, enfim, a prestação de serviços que demande a utilização das estruturas dessas instituições, nos seguintes termos:

<sup>40</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 40-41.

<sup>41</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidades tributárias*. In: *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 219.

Destarte, se tais entidades têm imóveis, não é bom que eles fiquem ociosos. Se têm terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se têm prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. Se têm maquinaria e pessoa especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem, sejam os de planejamento, de impressão gráfica, ou de qualquer outra ordem. Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, nas prestassem serviços, não auferissem receitas. Rui Barbosa já dizia: quem quer os fins, quer os meios. Se a Constituição que os fins, quer as rendas que os tornam possíveis.

Mais visível fica a necessidade de auferir receita e de ter sobras quando a entidade não é apenas sem fins lucrativos, mas é também filantrópica. Deveras, para praticarem filantropia, essas entidades devem ter *superávit*; para ter *superávit*, devem ter rendas; para ter rendas devem, primeiramente, auferir receitas. E, para auferirem receitas, devem fazer aplicações financeiras, alugar prédios, prestar serviços. Bem por isso, cansou-se o Supremo de dizer que a circunstância de entidades terem rendas e – ao contrário de indesejável e censurável – um pressuposto natural da imunidade constitucional. O Supremo sempre foi realista ao reconhecer ser imperioso realizarem atividades lucrativas, para aumento dos recursos com que essas entidades suportem financeiramente suas altas finalidades. O que desnatura a imunidade é a não-aplicação dos recursos e rendas nas suas finalidades; se provêm de alugueres, de aplicações, de prestação de serviços, são circunstâncias absolutamente irrelevantes. Neste específico caso, é possível admitir que importam os fins e não os meios.<sup>42</sup>

Aires Barreto, com a precisão argumentativa que lhe é peculiar, prossegue em seus ensinamentos:

Se o próprio Estado “cobra” por seus serviços, como poderia ser indesejável ou repugnante que as instituições obtenham rendas, em reforço, viabilizadoras do incremento das atividades religiosas, da educação, da filantropia e da assistência social? Evidentemente, tais rendas têm que provir de serviços remunerados, de doações, de locações e de outras espécies; nem por isso deixarão de ser relacionadas com as finalidades essenciais. Para incremento da renda, é lícito que a entidade se volte para a prestação de serviços também para quem não seja destinatário de sua atividade educacional, filantrópica ou assistencial. A entidade existe para atendê-los precipuamente e, para tanto, precisa obter receitas, de qualquer natureza. Por acaso, viveria o Estado sem rendas?<sup>43</sup>

Assim, caso enveredarmos para a seara da interpretação restritiva do preceito imunizante, no sentido de coibir a utilização da estrutura dessas instituições para a prestação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais, estaremos transgredindo a regra constitucional da imunidade tributária, extirpando valores caros impressos no Texto Constitucional no que toca às limitações constitucionais ao poder de tributar.

<sup>42</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 42-43.

<sup>43</sup> Idem, p. 47.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado Brasileiro consagra, no artigo 150, VI, “c”, da Carta Constitucional brasileira de 1988, a imunidade das instituições de educação e de assistência social, temática que ocupa lugar de destaque no sistema jurídico pátrio, tendo em vista o relevo deste nobre instituto.

Em um Estado Democrático de Direito, em que se prevêem a realização de direitos e garantias fundamentais, *e.g.*, os direitos sociais à educação e à assistência social, a presença das instituições de educação e de assistência social é fundamental para a implementação de políticas públicas. Afinal, é da essência do modelo de Estado inscrito na Constituição brasileira de 1988 a prestação de políticas públicas, no claro intuito de constituir uma sociedade livre e solidária, com vistas a reduzir as desigualdades sociais.

A imunidade constitucional tributária, enquanto instrumento que visa exonerar determinada pessoa de contribuir para o custeio do Estado, exclui certos fatos do campo da hipótese de incidência tributária, constituindo-se, assim, uma limitação constitucional ao poder de tributar.

As instituições de educação e de assistência social, no exercício de suas atividades, podem e devem obter superávits, devendo os mesmos serem reinvestidos, necessariamente, nas atividades fim da instituição. Em hipótese alguma, por força de determinação legal, poderão tais entidades distribuir seus excedentes a administradores, dirigentes, dentre outros, pois a razão da existência destas instituições limita-se a angariar recursos para o fomento, único e exclusivo, de seus objetivos institucionais/finalísticos.

Nessa ordem de ideias, o preceito imunizante em comento, previsto no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretado à luz dos artigos 9º e 14, ambos do CTN.

Em virtude de as instituições de educação e de assistência social estarem atreladas aos seus objetivos institucionais, surge a discussão, que aqui se problematiza, acerca da possibilidade de elas explorarem suas estruturas para a prestação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais.

Em capítulo específico dedicado ao assunto, mostra-se que tal situação é possível, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, pois a imunidade dessas instituições não deve ser condicionada ao exercício exclusivo das atividades de educação e de assistência social. Tais entidades podem exercer outras atividades, através da utilização e exploração de suas estruturas, desde que o superávit seja reinvestido nos objetivos institucionais (atividades fim).

O único impedimento contemplado em lei para o caso da exploração das estruturas das entidades de educação e de assistência social em atividades diversas dos objetivos institucionais é a distribuição dos excedentes a terceiros, situação que jamais poderá ocorrer.

Ao utilizar a estrutura dessas entidades para atividades diversas dos seus objetivos institucionais, deve-se evitar a prática de qualquer ato que importe em concorrência desleal no mercado, pois, neste caso, a imunidade tributária estaria sendo utilizada para fim diverso do seu objetivo precípuo.

Para suportar a alta finalidade das atividades desenvolvidas por estas instituições, é de bom alvitre que se reflita sobre a necessidade e a legalidade/constitucionalidade de se auferir receita não só das atividades inerentes aos objetivos institucionais (educação e assistência social), mas também da renda oriunda da exploração de suas estruturas (a título exemplificativo, aplicações financeiras, aluguel de estruturas e prestação de serviços), sem que isso configure concorrência desleal, conforme já explicitado.

Por derradeiro, não se vislumbra, no Texto Constitucional, qualquer preceito restritivo em relação ao dispositivo imunizante em comento, no sentido de não permitir que as instituições de educação e de assistência social utilizem suas estruturas para a prestação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais.

O que a legislação veda, no entanto, é a distribuição dos excedentes ou superávits decorrentes das atividades das instituições de educação e de assistência social, seja da atividade fim ou da exploração das suas estruturas para a prestação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário. vol. 3*. Rio de Janeiro: Alba, 1964.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Entidades beneficentes de assistência social (filantrópicas) – imunidade do art. 195, §7º, da CF – inconstitucionalidades da lei n. 9.732/98 – questões conexas. In: *Direito Tributário Constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a lei 9.532/97. In: *Imposto de Renda Alterações Fundamentais. 2º vol.* Coord.: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões*. São Paulo: Max Limonad, 1964.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Questões forenses. T. III*. Rio de Janeiro: Borsoi, [s.d].

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. Imunidades tributárias. In: *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.