

**KETHILEY FIORAVANTE**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO DEDICADAS  
À PESQUISA, ESTUDOS CIENTÍFICOS E DEMAIS ATIVIDADES NÃO  
RELACIONADAS AO ENSINO FORMAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
na Especialização em Direito Tributário do  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –  
IBET em Ribeirão Preto.

Ribeirão Preto

2013

## RESUMO

O objetivo do presente estudo é realizar um estudo mais aprofundado sobre o instituto da imunidade, especialmente aquela prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal, que trata da imunização das instituições de ensino, demonstrando sua aplicabilidade às entidades dedicadas à elaboração de pesquisas estudos técnico-científicos, desenvolvimento de novas tecnologias, dentre outras atividades voltadas à divulgação e ao incentivo do conhecimento científico.

Dessa forma, propõe-se uma reavaliação do termo “instituições de ensino” e seu alcance no ordenamento jurídico, de forma a afastar a ideia formal de “educação” como mera transferência de conhecimento através do sistema expositivo de aulas.

Noutro giro, buscar-se-á, também, demonstrar os limites e peculiaridades das imunidades aplicáveis a tais instituições, especialmente quando existirem critérios passíveis de questionamento, tal como remuneração aos dirigentes, comercialização de produtos e cobrança pela disponibilização do conhecimento.

Palavras- chaves: Imunidade. Entidades de Educação. Ensino. Pesquisa Científica. Divulgação Conhecimento. Requisitos.

## **ABSTRACT**

The aim of this study is to conduct a further study on the institution of immunity, especially that under Article 150, section VI, paragraph "d" of the Constitution, which deals with the immunization of educational institutions, demonstrating its applicability to entities engaged the development of technical and scientific research studies, developing new technologies, among other activities aimed at dissemination and encouragement of scientific knowledge.

Thus, it proposes a reassessment of the term "educational institutions" and its scope in the legal system in order to avoid the formal idea of "education" as a mere transfer of knowledge through the exhibition system of classes.

Will also seek to demonstrate the limits and peculiarities of immunities applicable to such institutions, especially when there are criteria subject to questioning as remuneration to directors, product sales and payment for the provision of knowledge.

**Keywords:** Immunity. Entities of Education. Teaching. Scientific Research. Knowledge Dissemination. Requirements.

## SUMÁRIO

1. Introdução.....	04
2. Imunidade tributária .....	06
3. Da imunidade aplicável aos centros de pesquisa.....	16
4. Condições para reconhecimento da imunidade.....	22
5. Conclusão.....	28
6. Referência bibliográfica.....	25

## 1 – INTRODUÇÃO

O presente estudo originou-se de caso concreto onde foi amplamente debatido se uma associação sem fins lucrativos, dedicada à elaboração, divulgação, incentivo e produção de pesquisas e estudos científicos na área florestal, que não se dedica à apresentação de aulas, mas apenas viabiliza a obtenção de conhecimento científico e posteriormente os divulga ao público geral, poderia valer-se da imunidade aplicável às instituições de educação, lavrada pelo artigo 150, VI, item “c” da Constituição Federal.

Isso porque tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional são omissos quanto à conceituação das instituições de educação e das atividades por elas prestadas, incumbindo ao intérprete e em última instância aos Tribunais Brasileiros, especialmente o Supremo Tribunal Federal, o preenchimento das lacunas na lei.

Entretanto, em que pese a ausência de regulação expressa, é possível afirmar claramente qual a extensão e o alcance da imunidade aplicável às atividades de educação, com apoio na doutrina e jurisprudência. Dessa forma, dedica-se a presente proposta a uma análise mais aprofundada da imunidade aplicável às instituições de educação, buscando-se definir qual é o verdadeiro sentido do termo empregado pela nossa Carta Magna.

Conforme já dito por Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, ainda hoje a imunidade enseja sérios e relevantes debates, havendo-se até estranheza quanto à calma que se instalou quanto ao seu estudo científico, havendo necessidade de análises mais específicas e pontuais sobre as situações imunizadas.

Busca-se, assim, um estudo mais aprofundado sobre a remuneração de dirigentes, comercialização de produtos, cobrança pela prestação dos serviços, além de outros aspectos

---

<sup>1</sup> *Curso de Direito Tributário*, p. 209.

polêmicos das imunidades, adentrando do campo dos requisitos exigidos para seu reconhecimento.

Portanto, pretendemos, aqui, apresentar nosso entendimento para solução de habituais dúvidas que poderiam surgir com relação às atividades desenvolvidas por associações de educação imunes.

Longe de querer apresentar apenas uma vertente plausível, até pelo amor ao debate desenvolvido no decorrer da Especialização em Direito Tributário promovido pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, do qual tivemos a honra de participar, apresentaremos os entendimentos existentes sobre a matéria, fundamentando aquele que mais nos parece apropriado, sem qualquer pretensão de esgotamento do assunto.

## 2- DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Prevista na Constituição Federal, a imunidade tributária é norma vinculada aos pilares estruturais do país, e tem por fundamento garantir os direitos previamente concedidos pelo Estado à sociedade, seja de natureza social, econômica, educacional, religiosa, cultural ou política.

Dada a sua importância para toda sociedade brasileira, o legislador constituinte entendeu por bem elevar o caráter de indispensabilidade de determinados fatos, coisas, pessoas ou situações, preservando os valores tidos como imprescindíveis pela Constituição, de forma a ignorar, inclusive, a capacidade econômica gerada pela pessoa ou atividade imune, ao passo que incentivou o acesso ao conhecimento, à liberdade de expressão, à representação política ou religiosa, dentre outros.

O mestre GERALDO ATALIBA<sup>2</sup> ressaltou que a “*imunidade é ontologicamente constitucional*”, diante do que REGINA HELENA COSTA<sup>3</sup> concluiu ser também:

Uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade, positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portando, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação.

A imunidade é, nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO<sup>4</sup>, a proibição estabelecida pela Constituição Federal ao legislador, de instituir tributo sobre os fatos ou contra as pessoas que indica. Os fatos ou pessoas ficam, assim, excluídos do alcance do legislador inconstitucional.

---

<sup>2</sup> *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*, p. 231.

<sup>3</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 31.

<sup>4</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 267.

Segundo a Professora MISABEL DERZI<sup>5</sup>,

A consagração da imunidade expressa é, às vezes, consequência lógica de um princípio fundamental. Do princípio federal resulta a imunidade recíproca, dedutível mesmo na ausência de recepção literal do texto, porque expressão da autonomia relativa dos entes estatais e de sua posição isonômica, logicamente dedutíveis. Basta considerar que extraímos a doutrina, em suas linhas básicas, da jurisprudência da Suprema Corte constitucional dos EEUU, país cuja Constituição é silente sobre a citada imunidade. Igualmente, a imunidade das instituições de educação e assistência social que não almejam distribuição de lucro, decorre de educação e assistência social que não almejam distribuição de lucro, decorre da inexistência de capacidade contributiva, princípio norteador da igualdade e imprescindível à efetividade da imposição.

É, assim, o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação, conforme HUGO DE BRITO MACHADO<sup>6</sup>. Dessa forma, toda e qualquer impossibilidade de instituição de tributo resultante da Constituição deve ser considerada imunidade, ainda que tenha sido utilizado incorretamente o termo “isenção”.

Segundo este autor, a diferença entre a isenção e a imunidade é que a isenção exclui parcela da hipótese de incidência, ou o suporte fático da norma de tributação, sendo sempre decorrente de lei, enquanto a imunidade decorre exclusivamente da Constituição Federal.<sup>7</sup>

Ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>8</sup> que as imunidades se dividem em subjetivas (quando alcançam pessoas, em função da sua natureza jurídica), objetivas (quando conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas ou das atividades que desenvolvem) e, por fim, mistas (quando leva em consideração tanto o aspecto objeto quanto o aspecto subjetivo da imunidade, devendo haver a reunião de ambos os fatores para ser verificada a imunidade).

Não são poucos os debates que recaem sobre a natureza jurídica da imunidade, ora indicando sobre a retirada da competência tributária, sobre sua configuração como princípio, sobre a limitação do poder tributário ou a sua não incidência.

---

<sup>5</sup> *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 15.

<sup>6</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 267.

<sup>7</sup> *Op. Cit*, p. 269.

<sup>8</sup> *Direito Tributário*, p. 413.



A *piori*, podemos citar quatro correntes doutrinárias acerca do tema:

(i) **Imunidade como limitação ao poder de tributar**: Capitaneada por Mestres como Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro e Pontes de Miranda. Nesse sentido se destaca as palavras de ALIOMAR BALEEIRO<sup>9</sup>: “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.”

De igual forma, GILBERTO ULHÔA CANTO<sup>10</sup> descreve que:

A imunidade é a impossibilidade de incidência que decorrer de uma proibição ao 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.

Tal corrente é amplamente criticada pela sua vagueza, por não diferenciar a imunidade tributária das outras “limitações ao poder de tributar”, sendo impropria para traçar as diferenças tangíveis entre imunidade e princípios, por exemplo.

Por seu turno, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>11</sup> crítica a corrente clássica da imunidade como limitação ao poder de tributar por entender que:

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequentemente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade.

Já LUCIA VALLE FIGUEIREDO<sup>12</sup>, na mesma deixa do Professor Paulo de Barros Carvalho, argumenta que:

Em face do direito positivo, só se poderá falar em limitação constitucional à competência impositiva confrontando-se com outra, em nível constitucional, anteriormente existente para, analisando-as, poder-se concluir ter sido, uma delas, reduzida (...) Na verdade, somente poder-se-á falar em limitação desde

---

<sup>9</sup> *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*, p. 262.

<sup>10</sup> *Temas de Direito Tributário*, p. 190.

<sup>11</sup> *Curso de Direito Tributário*, p.221.

<sup>12</sup> *Imunidades e isenções*, p. 18

que haja parâmetro comparativo. A análise do texto constitucional não nos permite tal ilação.

(ii) *Imunidade como princípio constitucional*: Há, ainda, quem equipara a imunidade a um princípio constitucional como qualquer outro já existente, equiparando-os como diretrizes norteadoras do exercício da competência tributária. Nesse sentido, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>13</sup> transcreve que a imunidade como sendo

Não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país, sendo um princípio constitucional de vedação impositiva

Tal corrente foi rechaçada por MARCO AURÉLIO GRECO<sup>14</sup>, com base no seguinte argumento:

Mais do que uma simples distinção de taxionomia, existe uma diferença substancial entre princípios e limitações. Ambos têm por objeto o poder de tributar e ambos dispõem sobre seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo (= poder de tributar), dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicado um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o constituinte quer ver alcançado. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver não atingido ou protegido. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir.

Logo, entender a imunidade como princípio constitucional somente seria admitido de forma genérica, partindo-se do pressuposto que de todas as normas constitucionais visam à orientação do poder legislativo, executivo e judiciário.

Ademais, segundo explicita REGINA HELENA DA COSTA<sup>15</sup>, admitir-se-ia, no máximo, reconhecer a imunidade como “*princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*”, caso assim se prefira.

---

<sup>13</sup> *A Imunidade Tributária Recíproca*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 32, p. 21-22.

<sup>14</sup> *Imunidades Tributárias*, p. 710.

<sup>15</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 37.

(iii) *Imunidade como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada*: Manifestada pelo Professor Sacha Calmon, José Souto Maior Borges e outros. Para SOUTO MAIOR BORGES<sup>16</sup>, a imunidade e a isenção podem ser consideradas como

Norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da incidência.

Para essa corrente, ou a norma incide ou não incide. Logo, entende SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>17</sup> que, tanto a isenção quanto a imunidade não excluem o crédito tributário, obstando a própria instauração da obrigação tributária.

Tal corrente doutrinária critica as outras teorias firmadas, por entender que há uma contradição ao afirmar que norma jurídica incide no caso das isenções e imunidade, mas que posteriormente são afastadas da competência tributaria ativa dos entes instituidores, consoante JOÃO ROBERTO SANTOS REGNIER<sup>18</sup>:

Ou a regra jurídica incide e irradia seus efeitos, e nesse mister, o emprego da expressão ‘Hipótese de Incidência’ é incontestável; ou não incide (em razão de que não produzi efeitos jurídicos), e nesse caso, não se pode aceitar pacificamente a validade do emprego da locução ‘Hipótese de Incidência’ .

Em contrapartida, tal corrente é amplamente criticada por aqueles que entendem que a incidência, nesse caso, não pode ser invocada, por ser a incidência “*a realização do suporte fático da norma jurídica pela conduta pertinente*”, ou o “*efeito produzido pela norma jurídica diante do reconhecimento da ocorrência, no mundo exterior, do fato apontado em sua hipótese.*”, nas palavras de REGINA HELENA DA COSTA<sup>19</sup>.

Para quem critica essa teoria, a incidência não pode ser invocada como justificativa para normas de estrutura, tal como a imunidade tributária, valendo apenas para normas de conduta, tendo em vista que aquelas não possuem suporte fático suficiente à atrair a própria incidência.

---

<sup>16</sup> *Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias*, p. 72.

<sup>17</sup> *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 142.

<sup>18</sup> *A Norma de Isenção Tributária*, p. 61.

<sup>19</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 39.

Sendo a imunidade (e a própria isenção) normas voltadas para viabilização da produção de outras normas, recaindo sobre a extirpação do exercício de competência tributária, entendem tais críticos que não há o que se falar em não-incidência quando for impossível a existência da própria incidência, sendo, assim, “*descabido atrelar-se ao fenômeno da incidência as normas imunizantes que, como regras de estrutura, não incidem sobre fatos*”.<sup>20</sup>

**(iii) - Imunidade como supressão ou exclusão da competência tributária:** defendida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Souto Maior Borges, dentre outros.

Segundo essa corrente, a Constituição Federal expurga da competência tributária dos entes federativos a possibilidade de adentrar no campo tributário por ela imunizado, que lhe fica suprimido, eliminado.

A imunidade tributária atuaria, assim, na competência para instituição do tributo conferida pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, retirando destas qualquer efetividade.

Assevera ROQUE ANTONIO CARRAZA<sup>21</sup> que

(...) a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo). Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias.

Para essa corrente doutrinária, a imunidade não pode ser confundida com mera limitação ao poder tributar, mas verdadeira vedação ao exercício da competência tributária ativa sobre as situações indicadas pela Constituição Federal. De igual forma, rejeitam a concepção de imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada, uma vez que tal característica de não-incidência poderia ser retificada por Emenda Constitucional que ampliasse o campo de incidência do tributo.

---

<sup>20</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 41.

<sup>21</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 806.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>22</sup>, precursor de tal lição, ensina que a imunidade

É classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito público interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Ao outorgar as competências tributárias e a repartição do poder impositivo dos entes tributantes, a Constituição Federal extirpa de tal campo as situações imunizadas, afirmando categoricamente que sobre aquele fato não haverá o exercício da competência pelos entes federativos.

A competência tributária, assim, ficaria formada pela dupla incidência das regras constitucionais: aquelas que fixam a competência, prevendo que a União instituirá impostos sobre o lucro auferido na venda de mercadorias, por exemplo, e a norma constitucional que reduza tal competência, ditando que o lucro eventualmente auferido pelas associações sem fins de lucrativos, desde que revertidos em prol da instituição, estão fora desta competência.

Segundo CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO<sup>23</sup>,

A competência tributária de cada uma das pessoas jurídicas de direito público interno é obtida com a conjugação simultânea de duas espécies de regras constitucionais (...) a) regras positivas de atribuição de competência; e b) regras negativas de atribuição de competência, grupo na qual classificam-se as normas que contêm preceito imunitório, também chamadas de normas imunizantes.

Tal dicotomia também é admitida por SOUTO MAIOR BORGES<sup>24</sup>, que a classifica como normas autorizativas, “*que definem positivamente o exercício do poder fiscal*” e limitativas “*que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido*”

---

<sup>22</sup> Curso de Direito Tributário, p.221.

<sup>23</sup> A Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias, p. 466 .

<sup>24</sup> Parecer apresentado in RDT nº 44.

A norma que confere a imunidade vigora, assim, no plano das competências tributárias, que já nasce limitada. Não há, assim, limitação à competência tributária já instituída, tendo em vista que esta precede à outorga da própria competência, sendo umbilicalmente ligadas.

Somos adeptos desta última corrente, que leva à supressão da própria competência para instituição, regulamentação ou exigência do tributo. De fato, para CARRAZA<sup>25</sup>, a imunidade extirpa todas as características da competência tributária, segundo a qual:

Em suma, a competência tributária identifica-se com a permissão para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu esse direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E - agora acrescentamos - de modo inalterável. É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.

Com o sepultamento da competência tributária, o Ente Federativo não possui prerrogativas para legislar sobre a situação ou operação imunizada, e não deveria, de todo bom senso, sequer elencar os supostos requisitos para veiculação da imunidade em suas legislações.

Isso porque o tratamento da imunidade pelas legislações incompetentes para tanto, somente pode implicar em duas situações: (i) ou o ente federado, corretamente, se adstringiria ao texto constitucional e aos requisitos da lei complementar, servindo apenas para repetir o quanto fora dito ou; (ii) ao supostamente reproduzir os requisitos constitucionais e derivados da lei complementar, acabaria por incurrir os seus próprios requisitos o que padece de plena inconstitucionalidade.

Logo, a nosso sentir, em decorrência da verificação de que a imunidade extirpa a competência tributária da União Federal, Estados e Municípios, não deveriam ser admitidas regulamentações infraconstitucionais sobre a matéria, salvo exceção feita à Lei Complementar. Dessa forma, entendemos que não devem ser aceitas tais regulamentações, posto que ou serão totalmente ineficazes ou sofrerão de evidente inconstitucionalidade.

---

<sup>25</sup> *Ibid*, p. 570.

Por fim, necessário se destacar, por sua pertinência, crítica realizada por REGINA HELENA DA COSTA<sup>26</sup> a esta teoria, segundo a qual:

As normas atributivas de competência e as normas imunizantes – que são normas negativas de competência – são contemporâneas, pelo que inadequado falar-se na sucessão cronológica destas em relação às primeiras.

Cabe, à propósito, lembrar, por ser inteiramente aplicável às imunidades, o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa, referido por Paulo de Barros Carvalho quando do trato da fenomenologia da isenção tributária.

Como ensina o mestre, o arcabouço lógico da regra-padrão de incidência tributária é composto pela hipótese – que abrange os critérios material, espacial e temporal – e pelo consequente normativo – continente nos critérios pessoal e quantitativo.

Assim, a norma de isenção – que é norma de estrutura – atual em face da regra-matriz de incidência – que é norma de conduta, investindo contra um ou mais de seus critérios, mutilando-os parcialmente. O preceito de isenção opera, portanto, para subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Desse modo, é evidente que não poderá haver supressão total do critério, o que equivaleria à revogação da regra-matriz de incidência.

Transplantando a mesma ideia, com as devidas adaptações, para o âmbito das imunidades tributárias, temos que a norma imunizante atual simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária. Todas são regras de estrutura e alocam-se no plano constitucional; destarte, a norma imunizante investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência.

Noutro giro, é dito que as imunidades são cláusulas pétreas da nossa Constituição Federal, tendo em vista que estão enquadradas no campo de garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, que não se adstringem apenas ao artigo 5º, mas a outros dispositivos constitucionais. São, portanto, impassíveis de mudança por Emenda Constitucional ou por qualquer outra restrição legislativa.

---

<sup>26</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 43.

### **3- DA IMUNIDADE APLICÁVEL AOS CENTROS DE PESQUISA**

Prevista no artigo 150 da Constituição Federal, ao lado de outras situações consideradas de suma relevância pelo legislador constitucional, a ponto de excluírem a competência tributária ativa dos entes federativos, a imunidade tributária aplicável às instituições de educação preconizam que:

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

*VI - instituir impostos sobre:*

*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.*

Assim, dentre outras manifestações de interesse, proteção e promoção do legislador constituinte, incluíram-se as *instituições de educação*, que desenvolvem, paralelamente ao Estado, a complementação das atividades educativas e culturais, garantindo o direito social à educação, tal como previsto no artigo 6º da Constituição Federal:

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

Por instituições, são subentendidas todas as entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências, conforme



leciona REGINA HELENA COSTA<sup>27</sup>. São, assim, pessoas de direito privado que exercem, sem fins lucrativos, funções cujo desempenho é atribuído ao Estado, complemento-o naquilo em que for falho ou faltante. Ainda de acordo com a Autora, citando lição de LEOPOLDO BRAGA<sup>28</sup> que:

A palavra “instituição” tem, pois, como se vê, na teoria geral das pessoas jurídicas, e, sobretudo, na área do Direito Administrativo, uma acepção específica própria e diferenciada da acepção ampla e genérica, a que inicialmente aludimos, isto é, um especial sentido técnico-jurídico reservado à qualificação de uma certa e determinada categoria de pessoas que, por sua ingênita e indeclinável vocação a fim público, se acham situadas além e acima das entidades não-lucrativas de fins mistos (privados e públicos) e, com razão maior, daquelas nascidas exclusiva ou principalmente das influências do interesse particular de indivíduos ou grupos de indivíduos e apenas ou preferencialmente destinadas à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios de seus próprios fundadores, membros ou associados. Foi, sem dúvida, nessa acepção específica, nesse especial sentido técnico-jurídico, que a empregou o dispositivo constitucional brasileiro em exame (álnea ‘b’ do inciso V do art. 31 da Constituição de 18.9.1946), ao especificar quais as pessoas destinatárias do excepcionalíssimo privilégio da imunidade fiscal.

Como já visto, a imunidade visa sempre assegurar algum direito fundamental do contribuinte, admitindo que as pessoas jurídicas de direito privado auxiliem o Estado na plena satisfação do interesse público.

Pela impossibilidade de garantir o acesso ao conhecimento e à cultura em todas as áreas do saber, bem como de fomentar pesquisas científicas, desenvolvimento de novos produtos ou métodos, divulgação de culturas e conhecimentos, por exemplo, o Estado admite a intervenção de particulares na prestação dos serviços de educação e ensino, conforme assegurado no artigo 205:

*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.*

De tal modo, a imunidade é um mecanismo de compensação do Estado às entidades que promovem educação e a pesquisa, suplementando o Estado em suas falhas e omissões quanto ao cumprimento do dever básico de educação. Com efeito, ao se predispor a

---

<sup>27</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p.173.

<sup>28</sup> *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, apud acórdão proferido no RE 93.463-RJ, 2ª T., Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 16.4.1982, v.u, RTJ 110/771-772).*

exercer atividades de educação, a iniciativa privada desincumbe o Estado de executá-las, conforme ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>29</sup>, exercendo função típica deste.

Vale destacar que a educação, conforme ressaltado por REGINA HELENA COSTA<sup>30</sup>, é um termo constitucionalizado pelo artigo 205, acima apontado, havendo inclusive regras específicas que demonstram a aplicação dos recursos públicos nas escolas públicas.

Por sua vez, o artigo 209 da Constituição Federal estabeleceu os requisitos para a prestação de serviços pela iniciativa privada, quais sejam:

*Art. 209: “O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:*

*I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;*

*II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.*

A Lei Federal nº 9.394/2006, que estabeleceu as diretrizes básicas da Educação Nacional, preocupou-se em definir o alcance das instituições de ensino, incluindo no processo de formação do indivíduo a extensão acadêmica – exclusivamente voltada para a pesquisa, como segue:

*Art. 1º. A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais. (...)*

Verifica-se que a abrangência das entidades de educação é bastante extensa, e não se vincula, necessariamente, às atividades acadêmicas ou à transmissão de conhecimento através de aulas expositivas, mas alcança todos os processos formativos de conhecimento do ser humano. Com propriedade, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA<sup>31</sup> ensina que:

---

<sup>29</sup> *Direito Tributário*, p. 413.

<sup>30</sup> *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p.173.

<sup>31</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 879.

Impende notar que a educação de que aqui se cogita, longe de circunscrever-se à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (stricto e latu sensu), abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o art. 23, V da CF.

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, par fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas.

É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam os programas de ação previstos nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia;<sup>32</sup>

No mesmo, sentido, o Professor e ex-Ministro do STF, Aliomar Baleeiro<sup>33</sup> doutrina que:

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

---

<sup>32</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 879, nota de rodapé do Autor:

“Ao assim procederem, tais instituições atendem ao disposto no art. 218 da CF, verbis:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

§ 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.

§ 2º - A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

§ 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

§ 5º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

<sup>33</sup> *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 314.

Com efeito, o conceito de educação não pode ser equiparado ao de ensino, tendo em vista que o primeiro é gênero, enquanto o segundo é uma das diversas espécies. Por educação compreende-se todos os processos pedagógicos que levam ao conhecimento (independentemente de qual seja - cultural, artístico, profissional, científico, técnico, desportivo, etc.).

É, outrossim, o aperfeiçoamento das faculdades físicas intelectuais e morais do ser humano, na terminologia empregada pelo Dicionário Michaelis.<sup>34</sup> Nesse sentido leciona o Professor HUGO DE BRITO MACHADO<sup>35</sup>:

São também imunes as instituições de educação. Como instituição de educação se deve entender toda e qualquer instituição cujo objetivo seja a prestação de ensino, a transmissão de conhecimento, seja de que natureza for. Não apenas o ensino formal, reconhecido pelo Estado. Educação não é apenas instrução. Educação é a ‘a ação de desenvolver no indivíduo, especialmente na criança e no adolescente, as suas capacidades que intelectuais e físicas, e de lhe transmitir valores morais e normas de conduta que visam à sua integração social.

Logo, a educação abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como estipula o artigo 23, inciso V da Constituição Federal, dentre a qual não se pode excluir as atividades de pesquisa e desenvolvimento.:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência.

Reconhecendo a extensão do conceito de instituição de ensino para os centros de pesquisas e entidades que se prestam à difusão do conhecimento, através da pesquisa

---

<sup>34</sup> EDUCAÇÃO. *DICIONÁRIO Michaelis*. Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/>>. Acesso em: 13 mar. 2013

<sup>35</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 275.

científica, educação, análise e divulgação de estudos, dentre outros, os Tribunais brasileiros proferiram as seguintes decisões:

*Associação de Cultura Franco-Brasileira. Reconhecida instituição de educação, que preenche os requisitos do art. 14 do CTN, incensurável a decisão que lhe assegurou a imunidade prevista no art. 1º, III, c, da Constituição Federal. Agravo regimental improvido.*(Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 76.422, Rel. Min. Cordeiro Guerra, 2ª Turma, julgado em 21.08.1979).

*MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - Imunidade - Fundação de Desenvolvimento da Unicamp - Importação de mercadorias destinadas a apoiar às atividades de ensino e pesquisas científica e tecnológica - Admissibilidade - Imunidade prevista no artigo 150, VI, V, da Carta Magna, pertinente à questão focada traz endereço certo à proteção dos meios de conhecimentos e ideias, enfim, de expressão do pensamento, como objetivo precípua Entidade sem fins lucrativos. Recursos improvidos.* (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação Cível com Revisão nº 306.497-5/6-00, Rel. Des. Walter Swensson, Fazenda do Estado de São Paulo X Fundação de Desenvolvimento da Unicamp - FUNCAMP, Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, DJ: 07.08.2006)

*MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - Importação de kits destinados a testes e pesquisas por Fundação que tem por principal objetivo funcionar como unidade de referência técnico científica para todas as unidades transfusionais de sua região, contribuindo para a padronização dos procedimentos hemoterápicos e controle de qualidade dos produtos resultantes de processamento do sangue nessas unidades. Não incidência do imposto. Recurso provido.* (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação Cível com Revisão nº 344.556-5/4-0, Rel. Des. Noacir Peres, Fazenda do Estado de São Paulo X Fundação Hemocentro de Ribeirão Preto – FUNDHERP, Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, DJ: 09.06.2006) .

#### **4- CONDIÇÕES PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE**

Superado o enquadramento dos centros de pesquisas e desenvolvimento tecnológico como instituições de educação, necessário analisar-se os demais requisitos indispensáveis para reconhecimento da imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, todos eles estabelecidos pelo Código Tributário Nacional:

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

IV - cobrar imposto sobre:

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

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

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

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

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

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO<sup>36</sup>, a imunidade das instituições de educação está condicionada apenas a um requisito essencial, que é o de não terem fins lucrativos. De acordo com esse autor, a parte final do comando constitucional, que determina a observância aos requisitos da lei, refere-se apenas às exigências ou requisitos formais para demonstração da ausência de fins lucrativos. Dessa forma, concluímos da lição do Professor que os requisitos instituídos pelo Código Tributário já se oporiam à determinação constitucional, vinculada apenas a ausência de finalidade lucrativa.

Assim, as instituições de ensino imunes não podem visar intuito lucrativo, sendo vedada a utilização de mecanismos que buscam, apenas e tão somente, a obtenção de lucros, tal como ocorre às empresas. Na lição dos professores AIRES BARRETO E PAULO AYRES BARRETO<sup>37</sup>:

É instituição sem fins lucrativa toda entidade que não tenha por objetivo distribuir os seus resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que as instituíram. Para que sejam classificadas como ‘sem fins lucrativos’, é mister que as instituições preencham dois requisitos: a) não distribuíam lucros (mais correto seria dizer seus superávits); e b) não revertam seu patrimônio às pessoas que as criaram. Preenchidos esses pressupostos, tem-se instituição sem fins lucrativos.

Isso não significa afirmar que as instituições de ensino não devam cobrar pelos serviços e bens que fornecerem, até mesmo pela manutenção e continuidade das atividades

---

<sup>36</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 275.

<sup>37</sup> *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. p. 23.

prestadas, mas essa cobrança não pode, em hipótese alguma, vincular-se à mera obtenção de lucros. Eventual recebimento de receitas superiores às despesas do instituto também não é vedado pelo Código Tributário Nacional, desde que tal superávit, quando existir, seja integralmente aplicado em prol da própria instituição. Acerca do tema, LUCIANO AMARO<sup>38</sup> bem discorre que:

O superávit não é lucro. Lucro é o 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

De igual forma, depreende-se a lição do Professor AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>39</sup>:

“Destarte, se tais entidades têm imóveis, não é bom que eles fiquem ociosos. Se têm terrenos, é altamente desejável que os exploradores, 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 pessoal especializado, que invistam em editoras ou que prestem serviços de variada ordem, sejam os de planejamento, de processamento, 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, não prestassem serviços, não auferissem receitas.

Rui Barbosa já dizia: quem quer os fins, quer os meios. Se a Constituição quer os fins, quer as rendas que os tornam possíveis. Mas 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

---

<sup>38</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, p. 150.

<sup>39</sup> *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 41.

circunstância de entidades terem rendas é – 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.

O que a Constituição protege são os fins consistentes na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação de educação e no oferecimento de assistência social aos carentes e desvalidos. O que a Constituição veda é a distribuição de “lucros” (melhor seria *superávits*).”

Em lição brilhante da lavra do Professor SCHOUERI<sup>40</sup>, é demonstrada a diferença entre a capacidade contributiva e capacidade econômica do contribuinte, que de forma alguma se confundem. Com efeito, tal distinção é necessária para poder se afirmar, com convicção, se de fato há ou não finalidade econômica, e a conseqüente impossibilidade ao reconhecimento da imunidade:

Se uma entidade imune atua fora do Domínio Econômico, não há capacidade contributiva. Mas o mero fato de ela passar a atuar naquele Domínio não implica, *ipso facto*, a existência daquela capacidade. Não são incomuns as situações em que entidades – especialmente as do terceiro setor- se valem de algum comércio como meio para obterem recursos para atender a suas finalidades. Ora, se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos (públicos) daquelas entidades, então ainda não há que falar em capacidade contributiva. Ou seja: em tais circunstâncias, o Princípio da Capacidade Contributiva atuará no mesmo sentido do valor fundamental, ambos assegurando a imunidade, despeito da atuação contrária da Livre Concorrência. Ambas as forças se sopesam na construção da norma.

Capacidade contributiva surgirá quando o patrimônio, a renda ou os serviços daquelas entidades já não estiverem voltados a sua finalidade, *i.e.*, quando passarem a atender interesses que não se confundem com os nobres fins públicos que motivaram a imunidade.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional veda a distribuição ou participação de lucros aos sócios, conselheiros, diretores ou quaisquer outras pessoas ligadas ou não à instituição de ensino. Não deve haver qualquer pagamento de percentagens, comissões, benefícios ou participações nos lucros eventualmente auferidos, que obrigatoriamente deve ser revertido em prol dos objetivos institucionais:

---

<sup>40</sup> *Direito Tributário*, p. 393-394.



Imunidade tributaria 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. RE não conhecido. (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 93.463, Rel. Min. Cordeiro Guerra).

Ademais, a instituição de educação deve manter lúdima e fiel a escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis, observando o cumprimento de todas as obrigações acessórias legalmente instituídas, tal como entrega de declarações, emissão de notas fiscais, publicação de seus resultados, dentre outros. Deve, também, aplicar integralmente no Brasil as receitas e recursos obtidos com atividade prestada, a fim de manter os objetivos institucionais previamente acordados.

Por fim, vale destacar que, ao contrário do que se sucede com a isenção, onde a interpretação e extensão dos seus feitos deve ser realizada de forma literal, isto é, não podendo ir além do que estabelecido nos exatos termos da lei, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a imunidade, por ser de ordem constitucional, deve ser interpretada amplamente, alcançando dimensões maiores do que aquelas previamente estipuladas.

Nesse sentido se transcreve:

*Imunidade Tributaria. Livro. Constituição, Art. 19, Inc. Iii, Alinea 'd'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado. O livro, como objeto da imunidade tributaria, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege. Recurso Extraordinário nº 102.141/RJ, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 29.11.1985.*

*PAPEL DE IMPRENSA- ATO INEXISTENTE – INTERPRETAÇÃO LITERAL. Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência.(STF, REO, nº 80.603/SP, DJU de 24.5.1979, p. 4.090)*

A doutrina pátria, de igual forma, corrobora esse entendimento, quando afirma que aos comandos constitucionais instituidores de imunidade, somente há de ser admitida a interpretação extensiva, tendo em vista o permanente déficit do Estado na necessidade dos recursos fornecidos pela iniciativa privada, conforme lição de Rogério Vidal Gandra da Silva Martins.<sup>41</sup>

Logo, a interpretação extensiva é o único meio que preserva a imunidade da avidez fiscal, assegurando aos contribuintes a proteção necessária à efetivação do seu direito. Segundo HUGO DE BRITO MACHADO<sup>42</sup>, não se pode admitir que seja outorgador ao legislador ordinário o poder de tornar inviável a imunidade, através do estabelecimento de requisitos ou interpretação restritiva dos comandos constitucionais:

Muito pelo contrário, o moderno constitucionalismo recomenda que se prefira a interpretação que empresta efetividade às normas da Constituição, adotando-se o princípio da máxima efetividade, a respeito do qual vale a pena transcrever a lição de Gomes Canotilho:

Este princípio, também designado de princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo e, reação a todas e quaisquer normas constitucionais, e, embora sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais.

Nesse sentido, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>43</sup> analisa que:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a Jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais, sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

---

<sup>41</sup> *Imunidade e Isenção para Instituições de Educação, in Doutrinas Essenciais: Direito Tributário: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. p. 781.*

<sup>42</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 276*

<sup>43</sup> *Direito empresarial, pp 298-300.*

Compreende-se o desenho pretoriano, vista que os crônicos “déficits” públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. A fim de fulminar que tais conveniências exegéticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente.

Portanto, que não há impedimento à imunidade no caso de instituições de educação dedicadas à pesquisa e estudo, admitindo-se a amplitude do conceito de “educação” para tais entidades.

## 5 – CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, podemos concluir que as instituições de pesquisa e de incentivo ao conhecimento tecnológico são abarcadas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, § 4º da Constituição Federal.

Não se trata, na realidade, de alargamento do conceito de educação, mas de mera constatação de que, neste instituto, estão incluídas todas as atividades que de alguma maneira levem o conhecimento à pessoa interessada.

Os legisladores ordinários não possuem competência para determinar qual conhecimento é relevante para os indivíduos e qual não o é, devendo aceitar, de forma ampla e genérica, a prestação de todas as atividades que, de alguma forma, contribuem para a obtenção, incentivo, divulgação ou ensino de qualquer prática.

As atividades de pesquisa científica e de desenvolvimento tecnológico, como visto, são e estão relacionadas à função primordial do Estado de promover a educação e o incentivo ao conhecimento, conforme artigo 23 e 205 da Constituição Federal. Não deve haver óbice ao reconhecimento da imunidade, quando for evidente a transferência de conhecimento e o aperfeiçoamento do cidadão.

Sendo assim, ainda que uma entidade de pesquisa e desenvolvimento de conhecimento tecnológico não se dedique à atividade cotidiana e habitual de ministrar aulas, que por si só levaria ao afastamento da imunidade aos olhos de equivocados de alguns legisladores, é evidente que o escopo constitucional – voltado para a divulgação do conhecimento e o aperfeiçoamento intelectual, foram atingidos.

Ao promover e incentivar o conhecimento tecnológico, as instituições de pesquisa atuam juntamente ao Estado, oferecendo conhecimento técnico de qualidade, permitindo o desenvolvimento de novas metodologias e produtos, ou o melhoramento das já existentes.

Colaboram, assim, com a obtenção de novas fronteiras de pesquisa, ensino, técnicas laboratoriais, aperfeiçoamento da qualidade genética de determinadas espécies, prevenção, tratamento ou eliminação de doenças e pragas, e diversas outras atividades de suma relevância para a área concernente.

Sendo a educação um direito fundamental dos cidadãos, e havendo a possibilidade de ser esta colaborada pela iniciativa privada, dado à impossibilidade do Estado atender, como suficiência, os reclames sociais, resta evidente que não deve haver restrições ao acesso pleno ao conhecimento.

Ao conceder imunidade sobre tais fatos, a Constituição Federal apenas compensa ou recompensa as instituições de pesquisa pelo benefício prestado à população em geral, uma vez que não há, como se viu, intuito lucrativo na prestação de tais serviços.

Logo, a educação sempre deve ser analisada em sentido lato, amplo, no sentido de prover, estimular, desenvolver, incentivar ou quaisquer outras ações que indiquem a emissão e recepção do conhecimento, independentemente da forma como se dê.

Para formação da consciência e da educação do cidadão, deve ele sempre buscar o aperfeiçoamento intelectual e científico, a fim de sair da vala comum de pessoas e revelar suas potencialidades próprias, não havendo outra forma de alcance dessa finalidade senão pelo constante estudo e aprimoramento.

Qualquer que seja a forma como se dará essa busca, mediante ensino autônomo, participação em cursos e aulas, desenvolvimento de pesquisas técnicas ou científicas, realização de exames para testar níveis de conhecimento, participação em debates, dentre inúmeras outras formas de obtenção de conhecimento, havendo a intervenção da iniciativa privada para viabilização do ensino, deve ser prontamente reconhecida a plena adequação da imunidade no caso.

Os processos formativos da educação do sujeito, independentemente de quais sejam não podem ser afastados da previsão constituição de instituição de educação, que em hipótese alguma se restringe ao ensino formal.

Como visto, a educação é nitidamente mais ampla e abrangente do que a mera ministração de aulas (presenciais ou não), não se mantendo à convencional forma de transmissão de conhecimento.

Deve ser reconhecida a educação além dos restritos muros acadêmicos, aplicando-se também às pesquisas, atividades científicas, aos meios de trabalho, à facilitação de obtenção de novas habilidades, sejam elas artísticas, linguísticas, musicais, intelectuais ou psicomotoras.

Por derradeiro, atividades de incentivo à pesquisa, ao conhecimento tecnológico e a produção literária dos resultados obtidos com tais atividades, é, reconhecidamente, atividade de educação, amparada pela imunidade tributária de que trata o artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal.

## 6 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- \_\_\_\_\_. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARRETO, Aires e outro. *Imunidades Tributárias: Limitações Constituições ao Poder de Tributar*, São Paulo, Dialética, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias*, Recife, Separata, 1976.
- \_\_\_\_\_, José Souto Maior. *Apud* Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, “*Parecer*”, in RDT n. 44, abril-junho 1988.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. III.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28 ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2 ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DERZI, Misabel. *In Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de BALEEIRO, Aliomar, nota da atualizadora. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Imunidades e isenções*, in *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária*. In: SILVA MARTINS (coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998 (pp. 710-721).

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 1 Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e outros. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 204. ISS. Imunidade Tributária. Inteligência do Artigo 150, Inciso VI, Letra c, da Constituição Federal – apenas Lei Complementar pode impor Requisito para Gozo da Imunidade Tributária – Inteligência do Artigo 14 do CTN – Instituição de Educação sem Fins Lucrativos que realiza Concursos. São Paulo: Dialética. Set/2012.

\_\_\_\_\_, Ives Gandra da Silva. *Direito empresarial – Pareceres*. 2ª ed., Forense, 1986, pp 298-300., citado em MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Imunidade e Isenção para Instituições de Educação*. In: SILVA MARTINS (orgaz.) e outro. *Doutrinas Essenciais: Direito Tributário: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, vol. III.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *Imunidade e Isenção para Instituições de Educação*. In: SILVA MARTINS (orgaz.) e outro. *Doutrinas Essenciais: Direito Tributário: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, vol. III.

MORAES, Bernardo Ribeiro. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 32. Imunidade Tributária Recíproca. São Paulo: Dialética. Maio/1998.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *A Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias*, in SILVA MARTINS (coord.). *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 2011 (pp. 461-473), vol. II.

REGNIER, João Roberto Santos. *A Norma de Isenção Tributária*. São Paulo: EDUC – Resenha Tributária, 1975.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.