

**UNIVERSIDADE ANHANGUERA – UNIDERP
REDE DE ENSINO LUIZ FLAVIO GOMES**

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

FLAVIA RODRIGUES PAZZINI DE ALMEIDA

**SÃO PAULO/ SÃO PAULO
2011**

FLAVIA RODRIGUES PAZZINI DE ALMEIDA

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

**Monografia apresentada ao curso de
Pós-graduação Lato Sensu Televirtual
como requisito parcial à obtenção do
grau de especialista em direito
tributário.**

Orientador: Filipi Moratelli Knauer

**SÃO PAULO/SÃO PAULO
2011**

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

Capítulo 1 – Imunidades tributárias

1.1 – Histórico

1.1.2 – A imunidade tributária nas Constituições Brasileiras

Capítulo 2 – Natureza jurídica e Conceito

2.2.1 – Definições Doutrinárias

2.2.2 – Fundamentos das Imunidades Tributárias

2.2.3 – Imunidade Tributária e os princípios constitucionais

2.2.4- Interpretação das normas imunizantes

Capítulo 3 – Classificação das Imunidades

3.3.1 – Imunidades genéricas e específicas

3.3.2 – Imunidades excludentes e incisivas

3.3.3 – Imunidades subjetivas objetivas e mistas

3.3.4 – Imunidades explícitas e implícitas

3.3.5 – Imunidades condicionadas e incondicionadas

3.3.6 – Imunidades ontológicas e políticas

Capítulo 4 – A imunidade das instituições de educação

Capítulo 5 – A imunidade das instituições de assistência social

CONSIDERAÇÕES FINAIS

REFERÊNCIAS

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 – Constituição Federal de 1988

EC – Emenda Constitucional

CTN – Código Tributário Nacional

ART – Artigo

Nº - Número

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

STF – Supremo Tribunal Federal

INTRODUÇÃO

O presente trabalho discorre sobre a imunidade tributária nas instituições de educação e de assistência social.

Observa-se, que no direito tributário brasileiro existem inúmeras formas de exoneração tributárias, porém, a mais importante é a imunidade pois está contemplada na Constituição Federal. Trata-se de uma limitação do poder de tributar do Estado em razão da importância da pessoa jurídica ou mesmo das atividades exercidas por estas pessoas.

A presente monografia divide-se em cinco capítulos, compondo-se de alguns subitens, que não possuem a pretensão de esgotar o tema extremamente complexo.

O primeiro, busca apresentar para o leitor um breve relato acerca das imunidades tributárias no ordenamento jurídico, discorrendo sobre a evolução das normas imunizantes nas sucessivas constituições.

No segundo capítulo, discorreremos sobre a natureza jurídica e conceito de imunidade; definições doutrinárias, fundamentos das imunidades tributárias, imunidade tributária e os princípios constitucionais, interpretação das normas imunizantes.

No terceiro capítulo, classificamos as imunidades tributárias.

No quarto capítulo, discorreremos sobre a imunidade das instituições de educação.

Por fim, no quinto capítulo, discorreremos sobre a imunidade das instituições de assistência social.

Os problemas que impulsionaram a presente monografia são os seguintes?

1) As instituições de educação e de assistência social são imunes a todas as espécies tributárias?

2) A imunidade pode ser regulamentada através de lei ordinária?

3) O legislador infraconstitucional pode revogar o direito à imunidade?

Com relação aos problemas levantados foram identificadas as seguintes hipóteses:

As instituições de educação são imunes aos impostos e as entidades de assistência social são imunes aos impostos e às contribuições à seguridade social;

A regulamentação da imunidade tributária é matéria privativa da lei complementar;

Por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade tributária não pode ser restringida ou revogada por obra do legislador infraconstitucional.

Capítulo 1

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1 - HISTÓRICO

A imunidade tributária nas Constituições Brasileiras

Constituição de 1824: artigo 179, XVI, “ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública” incisos XXXI e XXXII asseguram exonerações em relação a determinadas taxas, determinando a garantia de socorros públicos e de instrução primária gratuitos aos cidadãos.

Constituição de 1891: artigo 9º, parágrafo 2º: “é isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”. A carta constitucional usou o termo isenção, porém trata-se de imunidade; o artigo 10º prevê a imunidade recíproca entre Estados-membros e União: “é proibido aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

Constituição de 1934: art. 17, X veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sob qualquer denominação, instituir impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas, bem como de veículos que os transportarem, o que estabelece uma imunidade tributária.

Reitera a imunidade recíproca da Constituição de 1891, em seu artigo 17, X “os estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo.”

Constituição de 1937: artigo 32, b, vedação do embaraço aos cultos, com a emenda nº 9 de 1945 proclama a imunidade recíproca.

Constituição de 1946: artigo 15, parágrafo 1º, previa a isenção do imposto de consumo, nos seguintes termos: “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”; há a imunidade recíproca, artigo 31, V, a, a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros; artigo 147, parágrafo 6º confere imunidade aos proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (Emenda Nº 10 de 1964).

Constituição de 1967: artigo 22, parágrafo 1º conferiu imunidade do imposto sobre a propriedade territorial rural sob pequenas glebas; artigo 157, parágrafo 6º instituiu a imunidade dos proprietários na transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária.

EC nº 1 de 1969: trouxe diversas imunidades: imunidade recíproca, extensiva às autarquias (art. 19, III, a); imunidade dos templos de qualquer culto (art.19, III, b); imunidades dos partidos políticos, de instituições de educação e assistência social (art. 19, III, c); imunidade dos livros, periódicos, papel destinado a sua impressão (art. 19, III, d). Prevê a imunidade das pequenas glebas rurais (art. 21, parágrafo 6º); imunidade dos direitos reais de garantia, no que pertine ao campo de incidência do imposto de transmissão a qualquer título, de bens imóveis (art. 23, I); imunidades de quaisquer impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos automotores (art. 23, III); imunidade do imposto sobre transferência de

propriedade como decorrência de desapropriação de imóveis rurais (art. 161, parágrafo 5º) e imunidade da taxa de celebração do casamento (art. 175, parágrafo 2º).

Constituição de 1988: Outorga imunidade as fundações dos partidos políticos e das entidades sindicais de trabalhadores; menciona a ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e de assistência social.

O texto constitucional valoriza a imunidade tributária uma vez que traz a idéia de que determinadas pessoas, bens e situações, merecem tratamento diferenciado em razão da natureza jurídica ou importância para a sociedade.

Capítulo 2

NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO

2.2.1 - Definições Doutrinárias

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo¹ aduzem que a “imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários. O objetivo da imunidade é a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia e o acesso às informações.”

Segundo Regina Helena Costa² a imunidade possui o aspecto formal e substancial. O aspecto formal consiste na impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações, resultantes da vontade constitucional.

¹ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Porto Alegre. Editora livraria do advogado, 5ª edição 2010, p. 345.

² COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo. Editora Saraiva, 2009, p. 79 e 80.

O aspecto material resulta do direito subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por norma constitucional exonerativa.

Já para Márcio Pestana³, o princípio da imunidade tributária “é o feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional”.

José Francisco da Silva Neto⁴ salienta que “a imunidade é um conjunto proibições constitucionais ao poder de tributar, por força das quais se revela inócuo ao legislador repetir aqueles ditames vedatórios e superiormente inconstitucional ousar reger de forma própria, em grau tributante, além de lhe ser vedado distorcer as mensagens ali fincadas.”

Com muita acuidade cuida do tema Paulo de Barros Carvalho⁵ “imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

Segundo Hugo de Brito Machado⁶, a imunidade impede a incidência da lei tributária e caracteriza-se por ser uma regra jurídica de categoria superior, *verbis*: “Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da

³ PESTANA, Márcio. O Princípio da Imunidade Tributária. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 62.

⁴ NETO, José Francisco da Silva. Apontamentos de Direito Tributário. Rio de Janeiro. 3ª edição, Editora Forense, 2006, p. 147.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. RDT Tributário 27-28/106.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito tributário. 21 ed. ver. Atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 199

Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica da tributação. Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação”.

2.2.2 FUNDAMENTOS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.2.2.a - Previsão constitucional

A Constituição Federal traçou a competência tributária outorgada a cada pessoa política, explicitamente em matéria de impostos, tendo o legislador constituinte expressado as imunidades, no tocante aos impostos, no mesmo capítulo, prevendo imunidades relativas a outros tributos em diversas passagens do texto.

Optando o constituinte por traçar a competência tributária na Constituição Federal tem que traçar as exonerações tributárias da mesma forma, ou seja, via texto constitucional.

2.2.2.b - Rigidez constitucional e cláusula pétrea

As imunidades tributárias previstas na Constituição Brasileira, são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do poder constituinte derivado. Sendo assim, a imunidade é um direito que não pode ser suprimido por emenda constitucional.

Constituem-se como direitos fundamentais dos cidadãos, tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, imodificável via legislação infraconstitucional e emenda constitucional.

Em relação aos contribuintes, além dos princípios constitucionais elencados no art. 5º, caput, incisos I, XI, XII, XXIII, XXXIV, XXXV, LV, LXVIII, LXIX e LXXVIII; art. 150, I a V, existem as imunidades tributárias previstas no art. 150, VI, da CF, que constituem garantias fundamentais dos contribuintes.

2.2.2.c - Preservação de valores relevantes para a sociedade e o Estado

Segundo Regina Helena Costa⁷ “a analiticidade e a rigidez constitucional – esta geradora de cláusulas pétreas – bem como os valores mais prestigiados pela Lei Maior – segurança jurídica, justiça e liberdade individual, constituem os fundamentos comuns a todas as imunidades tributárias”.

⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. Malheiros Editores. 2001. p. 76.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Existem princípios constitucionais ligados diretamente às normas imunizantes, tais como: princípio da isonomia, federativo, autonomia municipal, republicano, supremacia do interesse público sobre o interesse particular, impessoalidade, moralidade administrativa e princípio da capacidade contributiva.

Princípio da isonomia: pressupõe que todos são iguais perante a lei havendo distinção somente quando o interesse público proclamar. Um exemplo disso, ocorre nos casos de exoneração fiscal em razão da natureza da entidade ou dos serviços por ela prestados.

Princípio federativo e da autonomia municipal: as pessoas políticas não podem tributar-se entre si pois estão no mesmo patamar constitucional.

Princípio republicano: Como bem salientou Geraldo Ataliba⁸ “para a gestão da *res publica*, dentre outros expedientes, pode o Estado lançar mão da exoneração tributária, promovida no próprio plano constitucional.”

Supremacia do interesse público sobre o particular: Celso Antonio Bandeira de Mello⁹ aduz “justamente por serem as imunidades instrumentos persecutórios de objetivos constitucionalmente eleitos é que emerge a sua vinculação ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, também conhecido como princípio da finalidade pública ou do interesse público, segundo o qual a Administração Pública, em sua atuação, deve buscar, sempre, o atendimento ao interesse coletivo ou ao interesse público primário.”

⁸ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 12ª edição, 2 tir..., p.30 e 67.

Princípio da Impessoalidade: a Administração Pública deve tratar todos igualmente, só tratando desigualmente por razões justificadas.

Princípio da Moralidade Administrativa: Impõe ao Estado o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé.

Princípio da Capacidade Contributiva: Consta nos ensinamentos de Regina Helena Costa “aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”

INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES

Diferenciação entre imunidade, isenção e não incidência: Na imunidade a Constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sujeitos.

A isenção é estabelecida por lei, e não pela Constituição. A União, Estados, Distrito Federal ou Município competente para criar o tributo edita normas de tributação e exceções, são as isenções.

A não-incidência abrange todas as situações não descritas na lei como sendo tributadas. Embora decorram por exclusão da enumeração das hipóteses de incidência, são às vezes referidas na lei, para fins didáticos, trata-se de não-incidência legalmente qualificada.

As normas imunizantes são amplas, indivisíveis, de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

São amplas uma vez que são aplicáveis, em tese, a todos os tributos. A Constituição Federal elenca exemplos de normas imunizantes referentes a impostos, taxas e contribuições sociais.

Possuem a característica de serem indivisíveis eis que não podem ser divididas por parte do legislador constituinte derivado nem pelo legislador infraconstitucional.

Outra característica das normas imunizantes é a eficácia plena e imediata, não podendo sofrer restrições nos seus efeitos.

A interpretação há que ser teleológica e sistemática, em consonância com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere, de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado.

O Supremo Tribunal Federal¹⁰ consagrou “interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar”.

Neste acórdão trata-se de estender a imunidade do IPTU das instituições de assistência social para imóvel ainda quando alugado a terceiro.

Nessa mesma decisão, a Corte Suprema invoca a interpretação extensiva à imunidade tributária, vejamos:

“São exemplos marcantes dessa tendência a aplicação liberal que a Casa tem dado à imunidade de livros, jornais e periódicos (v.g RE 141444, Pleno, 4.11.87, Sanches, RTJ 126/216; ERE 104563, Pleno 09.06.93, Néri, RTJ 151/235), assim como a do papel destinado à sua impressão (RE 174476, Pleno 26.09.96, M. Aurélio; RE 03859, Pleno, 17.12.96, Correa”.

No acórdão referente ao RE 174476/SP, o Min. Marco Aurélio sustenta que “o preceito constitucional há de merecer interpretação teleológica, buscando-se atingir, de forma plena, o objeto visado, que outro não é senão afastar procedimentos que, de algum modo, possam inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. Sob o meu ponto de vista, a parte final do preceito concernente à imunidade e à referência a livros, jornais e periódicos, não é exaustiva, e, tampouco, merecedora de interpretação literal, a ponto de dizer-se que somente tem direito à imunidade quanto à venda e aos atos que digam respeito diretamente ao papel utilizado”.

¹⁰ RE 237.718/SP, Pleno, rel Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.3.01, DJU 1 de 6.9.01

Capítulo 3

CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

3.3.1. Imunidades genéricas e específicas:

Genéricas: inseridas no art. 150, VI, da Constituição Federal, outorgam vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre patrimônio, renda ou os serviços das entidades mencionadas.

Específicas: são restritas a um único tributo e destinam-se a uma pessoa política (art. 153, parágrafo 3, III).

3.3.2- Imunidades excludentes e incisivas

Excludentes: destinam certa situação à tributação por um tipo de imposto, excluindo outros impostos. Um exemplo, é o artigo 153, parágrafo 5, que reserva à tributação pelo Imposto sobre Operações Financeiras, IOF a operação com ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, devido na operação de origem, excluindo a possibilidade da exigência do ICMS sobre a operação que o tenha por objeto.

Incisivas: prevêm que certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais: art. 155, parágrafo 3 da CF/88.

3.3.3- Imunidades subjetivas, objetivas e mistas

Imunidades subjetivas: recaem sobre sujeitos, são concedidas em relação a natureza jurídica da pessoa, ou em face do papel social que desempenha.

Imunidades objetivas: recaem sobre fatos, bens ou situações, porém também beneficiam pessoas, mas não são concedidas em função delas, e sim *ratione materiae*. São exemplos as imunidades sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão.

Nos ensinamentos de Paulo Lobo Torres¹¹ “as imunidades subjetivas reportam-se aos chamados “impostos indiretos”, enquanto as imunidades objetivas referem-se aos “impostos indiretos”.

Imunidades mistas: combinação de critérios de natureza pessoal e material (art. 153, parágrafo 4 da CF).

3.3.4- Imunidades explícitas e implícitas

Imunidades explícitas: é a regra e são positivadas na Constituição Federal.

Imunidades implícitas: na ausência de normas expressas, são obtidas através da interpretação dos princípios do ordenamento jurídico.

3.3.5- Imunidades condicionadas e incondicionadas

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro. Renovar, 1995. p. 75 e 76.

Imunidades incondicionadas: norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata (art. 150, a, da CF).

Imunidades condicionadas: são outorgadas por normas constitucionais que necessitam de regulamentação infraconstitucional para produzir efeitos. Um exemplo disso, são as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que, devem observar os requisitos postos pela lei complementar.

3.3.6- Imunidades ontológicas e políticas

Imunidades ontológicas: são consequência de um princípio constitucional, mesmo quando suprimidas do texto constitucional elas conservam-se. Um exemplo é a imunidade recíproca.

Imunidades políticas: devem estar expressas no texto constitucional. Exemplos são as imunidades dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores e dos partidos políticos e suas fundações, também as imunidades dos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

Capítulo 4

A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Direito à educação é um direito de todos resguardado pela Constituição Federal em seu 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.”

Educação interpreta-se em sentido amplo “não é 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”.

Em razão da relevância da educação para o povo, o art. 209 da CF outorga livre à iniciativa privada, bastando que cumpra as normas gerais de educação nacional e tenha autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

Para favorecer a cooperação com o Estado o artigo 150, VI, c, da CF estabelece serem imunes a impostos as instituições de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O benefício está restrito às finalidades essenciais da instituição educacional.

São instituições as entidades (associações, fundações ou sociedades), de caráter permanente, que atuam no campo educacional e preenchem os requisitos do artigo 14 do CTN.

A ausência de lucro, não significa não cobrar mensalidade, mas sim com o produto da mensalidade remunerar funcionários, professores, comprar materiais e investir na educação.

Segundo Misabel de Abreu Machado Derzi¹² “Note-se que os requisitos alinhados pelo CTN praticamente reproduzem os fundamentos essenciais dessa imunidade: não aproveitar a interesses privados (distribuição de lucros); aplicar as rendas no país; manter os meios adequados à comprovação do cumprimento desses requisitos (escrituração regular). A Constituição de 1988 refere-se expressamente à inexistência de fins lucrativos como *ratio essendi* da imunidade dessas atividades. Limita também a imunidade a suas finalidades essenciais, ou seja, (...) da instituição de educação, incorporando uma restrição apenas implícita no Texto Magno anterior, mas já determinada expressamente pelo Código Tributário Nacional (art. 14).”

¹² A imunidade das instituições de educação ou de assistência social, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Imposto de Renda – Alterações Fundamentais, 2 vol., São Paulo, Dialética, 1998, PP.146 e 147.

Capítulo 5

A IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Imunidades não auto-aplicáveis

O art. 150, VI, c, da Constituição Federal, desonera de impostos as instituições de educação e entidades de assistência social, porém, tais imunidades dependem de lei para se aperfeiçoarem.

As imunidades só alcançam os impostos, uma exceção são as entidades de assistência social que também são imunes a contribuição social-previdenciária.

Vejamos, tal entendimento:

As instituições de assistência social de caráter filantrópico, em decorrência das atividades e projetos que desempenham em atendimento às necessidades da parcela mais carente e necessitada da sociedade, em áreas nem sempre – ou quase nunca – atendidas pelo Estado, tiveram o seu relevante e nobre valor social reconhecido e protegido pelo legislador constituinte, que lhes assegurou imunidade sobre a renda, patrimônio e serviços, nos termos do artigo 150, VI, c da CF, e imunidades sobre as contribuições devidas à seguridade social, conforme previsto no art. 195, parágrafo 7:

Art. 195 (...)

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

A respeito, vale citar o entendimento consagrado pelo E. Ministro Celso de Mello do E. Supremo Tribunal Federal, quando julgado o ROMS 22.192-9, DJU 19/12/1996, que assim se manifestou:

A cláusula inscrita no art. 195, parágrafo 7º, da Carta Política, não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social – contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

Tal questão também foi abordada pelo E. Min. Moreira Alves, que, nos autos da ADI-MC 2.028, se pronunciou no sentido de que o conceito de entidades beneficentes de assistência social contempla também as instituições beneficentes de assistência educacional ou de saúde, conforme excerto do r. voto proferido:

Por isso mesmo, em sua relação originária, o art. 55 da Lei nº 8.212/91, que regulamentou as exigências que deveriam ser atendidas pelas entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade – isenção prevista na Constituição – imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte – adotou conceito mais amplo de assistência social do que o decorrente do artigo 203 da Carta Magna, ao estabelecer, em seu inciso III, que uma dessas exigências para a isenção (entenda-se imunidade) em favor das entidades beneficentes de assistência social seria a de ela promover “a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes”

Esse conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização dessa

assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição.

As entidades de assistência social são pessoas jurídicas que buscam, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais enumerados no art. 6º da CF “são direitos 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”.

O art. 204, I, da CF faz referência às entidades beneficentes de assistência social: “As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nos seguintes diretrizes: I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes de assistência social.”

A imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, é uma concretização normativa do direito fundamental da dignidade da pessoa humana. Sendo assim, é cláusula pétrea, nos termos do art. 60, parágrafo 4, IV, da CF.

O art. 150, VI, c, da CF estimula a sociedade civil a, sem fins lucrativos, agir em benefício das pessoas carentes, suprindo, as insuficiências das pessoas políticas na assistência social.

Segundo Antonio Roque Carraza¹³ “Também são havidas por instituições assistenciais as instituições fechadas e de previdência privada, também chamadas fundos de pensão, que por sua natureza orgânica e finalidades, estão abrangidas pelo benefício constitucional, já que: a) não têm *animus distribuendi* (embora, por

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, p. 828.

vezes, tenham *animus lucrandi*); b) preencham o requisito da universalidade (generalidade), ainda que restrita a uma categoria de pessoas (v.g, os funcionários de uma grande empresa); e c) miram o interesse público. Desde que atendam aos requisitos estabelecidos na lei complementar ou do ato normativo que lhe faça às vezes (art. 14, I a III, do CTN), têm jus à imunidade. Esse benefício absolutamente não desaparece, nem pode ser suspenso, no caso de descumprimento de outros requisitos, como os apontados no art. 9, parágrafo 1, do CTN.

Não é necessário que a instituição assistencial sem fins lucrativos atenda a todas as pessoas. Basta que o acesso seja marcado pela impessoalidade, ou seja, que todas as pessoas que preencham determinados requisitos ou pressupostos possam beneficiar-se.

Para autor¹⁴ “as instituições de assistência social não perdem a imunidade se exercerem atividades econômicas. Basta que o patrimônio, a renda e os serviços sejam relacionados às finalidades essenciais destas pessoas.

O que não pode haver é a distribuição do superávit aos fundadores, dirigentes ou administradores. Noutros termos, não pode haver apropriação particular dos resultados positivos, ou mesmo, a intenção de fazê-lo. Portanto, são também abrangidas pela imunidade as atividades-meio da instituição assistencial, vale dizer, as medidas, inclusive financeiras, que tenham por escopo carrear-lhes novos recursos, para o melhor atingimento de seus fins. “

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, p. 831.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária é a exoneração de tributos prevista na Constituição, concedida a certas pessoas e entidades por determinados motivos e em razão de sua ligação a uma atividade: as instituições de educação e de assistência social pelo papel social desempenhado.

O Constituinte através da norma imunizante deseja preservar a capacidade econômica dos entes imunes, cujo objetivo é a satisfação do interesse público, sendo assim, estes entes não podem ser atingidos em seu patrimônio, renda ou serviços pelos impostos diretos e nem pelo fenômeno da repercussão econômica decorrente dos impostos indiretos.

As instituições de assistência social são aquelas que auxiliam o Estado, no atendimento dos direitos sociais, tais como saúde, segurança, maternidade, trabalho, moradia, assistência aos desamparados.

As instituições ou entidades também compreendem o terceiro setor, que corresponde às instituições sem fins lucrativos, que geram bens e serviços de caráter público, tais como: ONGs, instituições religiosas, entidades beneficentes, centros sociais.

O vocábulo educação possui interpretação ampla, sendo possível a ampliação da imunidade para um laboratório, instituto, centro de pesquisas, museu, academias de letras, artes e ciências.

As normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre

determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2ª edição. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 237.718/SP, Pleno, rel Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.3.01, DJU 1 de 6.9.01. disponível em [HTTP://www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, p. 828.

CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. RDT Tributário 27-28/106.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo. Editora Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. Malheiros Editores. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito tributário. 21 ed. ver. Atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 12ª edição, 2 tir...

NETO, José Francisco da Silva. Apontamentos de Direito Tributário. Rio de Janeiro. 3ª edição, Editora Forense, 2006.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Porto Alegre. Editora livraria do advogado, 5ª edição 2010.

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

TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro. Renovar, 1995.