



**UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS – UNIPAC
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE BARBACENA -
FADI
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
10º PERÍODO NOTURNO**

JULIANA RESENDE LIMA

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

**BARBACENA
2014
JULIANA RESENDE LIMA**

Juliana Resende Lima

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

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos- UNIPAC como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: __/__/__.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Mestre Ana Cristina Silva Iatarola
Universidade Presidente Antônio Carlos- UNIPAC

Prof. Mestre Edson Gonçalves Tenório Filho
Universidade Presidente Antônio Carlos- UNIPAC

Prof. Esp. Fernando Antônio Mont'alvão Prado
Universidade Presidente Antônio Carlos-UNIPAC

Prof. Esp. Cristina Prezotti
Universidade Presidente Antônio Carlos- UNIPAC

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

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação em Direito da Faculdade de
Ciências Jurídicas e Sociais – UNIPAC,
como requisito obrigatório para obtenção
do título de bacharel em Direito I.

BARBACENA 2014

AGRADECIMENTOS

A cada vitória o reconhecimento devido ao meu Deus.

Senhor, obrigada pelo fim de mais essa etapa.

À minha grande família, pelo amor e apoio de sempre. Meus pais, minhas irmãs, meu filho, Eugênio, meus tios e avós.

Aos amigos queridos, de perto e de longe, a minha eterna gratidão.

Aos meus mestres, muito obrigada pelo conhecimento, pelo apoio, e pela amizade.

Vocês são os profissionais que me inspiram.

A todos que já falei, agradeço por acreditarem no meu potencial, nas minhas ideias, nos meus devaneios, principalmente quando nem eu mais acreditava.

Sem vocês nada disso seria possível.

“...se lei ordinária, federal, estadual ou municipal pudesse regular limitação ao poder de tributar da União, dos Estados e do Município, assistiríamos ao despautério dos entes vedados regularem as limitações postas contra eles. Seria como permitir ao condenado o poder de dosimetrar a própria pena.”

Sacha Calmon Navarro Coelho

RESUMO

O presente TCC, abordará de maneira didática, a imunidade das Instituições, sem fins lucrativos, de Assistência Social e de Educação. A metodologia utilizada foi a revisão da literatura, com predominância de fontes doutrinárias e jurisprudências. Será feito um breve estudo da imunidade inserida no artigo 150, VI “c” da Constituição da República federativa do Brasil de 1988, verificando a interpretação a ser dada ao texto constitucional e suas finalidades no dia de hoje. Buscará vislumbrar se a imunidade concedida a estas instituições sem fins lucrativos abrange apenas o patrimônio, a renda ou os serviços ligados às suas finalidades essenciais. Demonstrará que a imunidade tributária aqui tratada consiste em importante instrumento para efetivação de direitos sociais, pois o Estado Brasileiro, atualmente, não consegue atender, em sua plenitude, à necessidade de nossa sociedade frente à árdua tarefa de implementar a educação e a assistência social no país. Diante desta dificuldade, o Estado se vê forçado a buscar auxílio de organizações sócias e de organizações de sociedade civil de interesse público para satisfazer a estas demandas sociais. Assim, o Legislador Constitucional outorgou à iniciativa privada a realização desta missão, concedendo-lhe, o benefício da imunidade tributária.

Palavras-chave: imunidade tributária – instituições de educação e de assistência social – imposto – finalidades essenciais.

ABSTRACT

This CBT will address in a didactic manner, the immunity of the institutions, nonprofit, Social Care and Education. The methodology used was the literature, predominantly doctrinal and jurisprudential sources. A brief study of immunity inserted in Article 150, VI "c" of the Constitution of the Federative Republic of Brazil 1988 will be done by checking the interpretation to be given to the constitutional text and its purposes today. Seek to discern whether the immunity granted to these nonprofits only covers the property, income or attached to their essences services purposes. Demonstrate that the tax immunity treated here, is an important instrument for the realization of social rights, because the Brazilian government currently cannot meet, in its fullness, the need for our society facing the arduous task of implementing education and social assistance parents. Faced with this difficulty, the state is forced to seek the aid of organizations and members of civil society public interest organizations to meet these social demands. Thus, the constitutional legislator granted to the private sector in this task, giving him the benefit of the tax exemption.

Keywords: tax exemption - tax - essences - purposes of education and social welfare institutions.

SUMÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	9
2 IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTENCIA SOCIAL	12
2.1 - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO.....	13
2.2 A EXPRESSÃO SEM FINS LUCRATIVOS	13
2.3- IMUNIDADE CONDICIONADA.....	15
3 A IMUNIDADE ABRANGE SOMENTE OS SERVIÇOS, RENDA E PATRIMÔNIO LIGADOS AS FINALIDADES ESSENCIAS DAS INSTITUIÇÕES	17
4 CONSIDERAÇÕES FINAS	21
5 REFERÊNCIAS BILIOGRAFICAS	23

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Considerando-se que o Estado institui tributos para arrecadar os recursos de que necessita para sobreviver e honrar o pacto comum social, o que constitui manifestação de sua soberania, há de se questionar quais são os limites a esse poder fiscal do Estado. Pode-se afirmar que os tributos são criados de acordo com a competência tributária atribuída pela Constituição Federal às diversas entidades estatais da Federação.

Porém, essa outorga de competência não é ilimitada, nossa Constituição Federal fixa vários balizamentos que resguardam os valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais, ou seja, a própria Constituição estabelece as limitações ao poder de tributar através dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias.

Assim, a imunidade representa uma limitação constitucional intransponível que veda expressamente determinada tributação, em face de alguma especificidade pessoal ou material, subtraindo a situação do âmbito da exação tributária. Representa, em síntese, um óbice absoluto à imposição fiscal, decorrente da vontade do legislador constituinte, ou, ainda, a inexistência de competência tributária sobre certas situações, pessoas e objetos.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2001, p.233):

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

As imunidades são estabelecidas com o intuito de se preservar determinados valores políticos, educacionais, sociais, religiosos, culturais e econômicos. Decorrem de um interesse nacional superior de se retirar, do campo de imposição tributária, certas pessoas, situações e fatos considerados relevantes. Obviamente, a opção política em se estabelecer certas hipóteses de imunidades encontra-se informada por componentes dos mais diversos, máxime por aqueles indissociáveis do indivíduo, chamados de direitos fundamentais, dentre os quais sobressai a liberdade, a dignidade da pessoa humana, a busca por uma sociedade mais igual, dentre outros.

A imunidade não se deve ser considerada como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.

Esta importante baliza, consiste na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Roque Antônio Carrazza (1999, p.19-22), em estudo sobre o tema, manifestou-se nos seguintes termos:

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

Abordando a questão, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 32-33) assim se manifesta:

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair o cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.

Assim, a Constituição Brasileira, em consonância com um Estado Democrático, está adstrita aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, objetivando uma vida digna para todos. Neste contexto, o legislador constitucional, no campo tributário, exclui da competência tributária dos impostos algumas pessoas ou bens dentro dos fundamentos eleitos no texto constitucional.

Neste contexto, temos que uma das pessoas escolhidas pelo Legislador Constitucional, são as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para desfrutarem da imunidade constitucional tributária, em razão do importante papel que desempenham na implementação de direitos sociais.

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

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

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

Na prestação de serviços de natureza pública, no campo educacional e da assistência social, houve a necessidade da criação do nobre instituto da imunidade constitucional tributária, que desobriga do encargo da tributação as instituições que atuam diretamente nesta área, devido à falência do Estado Brasileiro.

Ao prever, de modo expresso e taxativo, as imunidades tributárias, o legislador optou por retirar da competência da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal a possibilidade de estabelecerem impostos sobre o patrimônio, rendas, serviços das instituições de educação e de assistência social que atendam aos requisitos previstos em lei, com o propósito de incentivar o ingresso da iniciativa privada no cumprimento de obrigação primária do Estado. No caso das entidades beneficentes de assistência social também concedeu a imunidade das contribuições para custeio da seguridade social a cargo do empregador, imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal.

Neste sentido, o presente trabalho busca investigar o instituto da imunidade constitucional tributária das instituições de educação e assistência social, na realização de políticas públicas, que garantem às referidas instituições o direito de não verem tributados seus bens, rendas e serviços, bem como de não recolherem a cota patronal de contribuição social previdenciária desde que atendam, em ambos os casos, aos requisitos previstos em Lei.

2 IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTENCIA SOCIAL

Ao eleger as atividades de educação e de assistência social como de interesse público primário, o legislador imprimiu disposições constitucionais disciplinando a imunidade destas instituições, de fins não lucrativos, na Carta Maior, estimulando particulares a desempenhar essas atividades.

Nas lições de Ricardo Lobo (2002, p. 65-66):

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

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

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

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

Desenvolvendo atividades que seriam de obrigação do Estado, conforme prevê Norma Constitucional, as instituições de educação e de assistência social, receberam do Poder Público o benefício da imunidade tributária, no qual o constituinte opta por isentar tais entidades, para que estas atuem secundariamente no exercício das atividades de natureza pública, que ao Estado é impossível dar vazão. Assim doutrina, Paulo de Barros (2009, p. 208):

As instituições de educação e de assistência social desenvolvem atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outros, não sofrendo imposições por tributos

não vinculados, mas na condição de observarem os requisitos estabelecidos em lei.

Para estudo desta imunidade, necessário se faz traçar alguns conceitos para entendermos a extensão da imunidade tratada no artigo 150, VI, c da CF/88.

2.1 - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

A CF ao tratar destas entidades não restringiu o tipo de ensino que estas devem exercer. Apenas estabeleceu que estas devem ser sem fins lucrativos e atender as condições estabelecidas em lei. Assim, temos que interpretar de forma abrangente, isto é, para todas as atividades de ensino. Assim, todo e qualquer ensino está contemplado na imunidade, seja ele ciência, esporte, dança, matemática, ensino fundamental, superior ou qualquer outro. Ensino é a transmissão de conhecimentos, informações úteis ou indispensáveis à educação.

Neste sentido, temos que o STF reconhece como protegidos pela imunidade as escolas de ensino profissionalizantes (RE 235.737).

2.2 A EXPRESSÃO SEM FINS LUCRATIVOS

A expressão constitucional “sem fins lucrativos” refere-se à finalidade da instituição, e não ao eventual superávit obtido pela entidade imune que não tenha por fim o lucro.

Ainda que as instituições cobrem mensalidades, podem gozar da imunidade, uma vez que o requisito é de não ser fonte de lucro para seus sócios ou instituidores e que apliquem todos os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais no País. Assim, não se deve confundir ausência de fim lucrativo com proibição de obtenção de superávit financeiro. Mesmo porque qualquer instituição que se pretenda viável deve se esforçar para que suas receitas superem suas despesas. O que é proibido é a distribuição de excedentes entre sócios, diretores, gerentes, instituidores ou quaisquer outras pessoas.

Assim, embora possam obter superávits com a atividade desempenhada, exige a legislação que as entidades imunes não tenham fins lucrativos. Devem tais entidades

aplicar os lucros em prol da própria instituição, em suas atividades fim, para o gozo da imunidade tributária.

As atividades desempenhadas pelas instituições de educação e de assistência social, pode gerar superávits, desde que os mesmos, sejam reinvestidos na atividade fim da instituição. A vedação contida na legislação limita-se à distribuição de lucros, jamais em sua obtenção.

Neste aspecto, Aliomar Baleeiro (2004, p. 176), em Direito Tributário Brasileiro, expõe que:

(...) as instituições de educação ou de assistência social, como auxiliares de serviços públicos, não têm capacidade econômica para pagar impostos. Não visam o lucro ou a remuneração dos indivíduos que a promovem ou as mantêm.

Isso, porém, não deve ser entendido como proibição de cobrarem as instituições preços de seus produtos e serviços como fontes de renda, para sua expansão e manutenção. O que lhes é vedada é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões etc. a seus diretores, administradores, fundadores, membros do Conselho Fiscal etc. A imunidade é da instituição e só dela, sem reflexos para terceiros.

Neste aspecto, merece também destaque as considerações de Sacha Calmon Navarro (2006, p. 340):

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

Essa “gratuidade” pela qual tanto lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade pouca.

A ideia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no múnus educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do “instituto”, tornando-o útil e eficaz. A ampliação do campo de abrangência,

da atuação das instituições, a seu turno, tem sido a grande, a inestimável contribuição da Suprema Corte à operacionalidade da imunidade das instituições. Com o decidir assim, o STF tem propiciado o surgimento de centenas de instituições a servir de micro comunidades, em verdadeiro somatório de esforços visando a fim público inquestionável: a melhoria incessante dos níveis de educação, cultura e proteção assistencial do sofrido povo brasileiro.

O diferencial principal que se deve estabelecer, é que a pessoa privada pode querer lucro, enquanto as entidades de educação e de assistência social, protegidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, V, “c”, da CF/88, obtêm superávits que devem ser destinados a suas atividades fim.

2.3- IMUNIDADE CONDICIONADA

A imunidade das entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos foi estipulada em norma constitucional de eficácia limitada, uma vez que depende de uma lei regulando os requisitos para a aplicação da imunidade. Ou seja, a imunidade aqui subordina-se a observância de requisitos postos por norma infraconstitucional complementar para produzir eficácia.

A regulamentação destaimunidade somente deve ser feita por Lei complementar, haja vista o artigo 146, II da CF/88 que determina ser matéria reservada à lei complementar a regulamentação das limitações ao poder de tributar.

Neste sentido, o STF considerou inconstitucional o dispositivo da Lei 9.532/97 que estabelecia requisitos para gozo da imunidade (Adin MC 1802- DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.08.98 - Informativo 120 STF).

Atualmente, quem faz o papel da lei complementar reguladora da imunidade é o Código Tributário Nacional em seu artigo 14.

Vejamos o que a Lei Complementar, disciplinadora da imunidade tributária insculpida no art. 150, VI, c, da Carta Magna, condiciona ao implemento do gozo do preceito imunizante:

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV – Cobrar impostos sobre:
(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Roque Antônio Carrazza (2004, p. 670-671), manifestou-se nos seguintes termos sobre a normatividade do artigo 14 do Código Tributário Nacional – CTN:

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

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

Não cabe ao interprete ou ao legislador ordinário criar outros requisitos não previstos em lei complementar para a implementação da imunidade tributária.

A imunidade aqui tratada é condicionada, pois deve guardar obediência aos artigos 9º e 14º do CTN, onde a instituição deve reinvestir a totalidade dos seus superávits na atividade fim, bem como não distribuir os resultados obtidos a seus diretores, administradores, fundadores, etc. Assim, para garantir o cumprimento dos requisitos, é também necessário que esta mantenha uma escrituração contábil confiável, que garanta sua exatidão.

Se a entidade deixar de cumprir qualquer dos requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício da imunidade, conforme prevê o parágrafo 1º do citado artigo 14 do CTN.

3 A IMUNIDADE ABRANGE SOMENTE OS SERVIÇOS, RENDA E PATRIMÔNIO LIGADOS AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS INSTITUIÇÕES

A vedação à instituição de impostos sobre serviços, renda e patrimônio destas entidades compreende somente os relacionados com as finalidades essenciais das mesmas, sobretudo os previstos em seus atos constitutivos, conforme verificamos no art.150, § 4º da Constituição da República:

(...)

§ 4º-As vedações expressas no inciso VI, alíneas (b) e (c), compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)

Restou dúvida, diante do exposto, se tal imunidade atingiria serviços e bens que não tivessem estrita ligação com seus objetivos institucionais. Se o produto arrecadatório proveniente da exploração das estruturas das instituições de educação e de assistência social para finalidade diversa dos seus objetivos institucionais estaria abarcado pelo manto da imunidade constitucional tributária.

Posicionou-se a doutrina no sentido que, se o benefício auferido for revertido para a consecução dos objetivos institucionais de tais entidades, persistiria a imunidade com relação a estes. Nas palavras de Costa (2006, p. 184-185):

Pensamos que os rendimentos auferidos por tais entidades a partir de aplicações financeiras ou em razão da locação de imóveis, a prestação de serviços ou, mesmo, a comercialização de bens de sua fabricação, uma vez consubstanciando recursos vertidos à consecução dessas finalidades essenciais, constituem meios eficazes para o desempenho de suas atividades - e portanto, não podem ser desprezados. (2006)

Tal afirmação deve-se ao fato das entidades necessitarem de meios para se sustentarem e viabilizarem a persistência na consecução de suas atividades, seus objetivos finais, pois as atividades por elas exercidas constitui fonte de despesa, e não fonte de recursos.

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

(...)

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

(...)

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

Podem as entidades de educação e de assistência social exercer outras atividades, desde seja reinvestido nas suas atividades fim, todo lucro com elas obtido.

A instituição de outros tributos, tais como taxas e contribuições de melhoria, não estão cobertos pelo manto da imunidade tributária. Não podemos esquecer que o legislador, utilizou a expressão *impostos*, e não *tributos*, para excluir da tributação determinadas espécies de tributo.

O Supremo Tribunal Federal adota postura ampla ao definir quais fatos impositivos devem ser agraciados pela imunidade tributária, nesses termos:

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

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

[...]

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

A imunidade tributária abrange os impostos que extravasam a dicção legal do Código Tributário Nacional.

A evolução jurisprudencial é no sentido de reconhecimento da imunidade mesmo que a entidade utilize seu patrimônio em atividade que gere renda, e a rigor não se enquadra em suas finalidades essenciais, entretanto em todas as situações analisadas, a imunidade não é afastada desde que os recursos obtidos sejam destinados às finalidades essenciais em cumprimento de seus objetivos.

Nesta situação, temos que o imóvel da entidade de educação ou assistencial, sem fins lucrativos, permanecerá imune mesmo alugado para terceiros:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições assistenciais (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a afastar a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais (RE 390.451 – Agr/MG)

Este entendimento do STF foi cristalizado pela Súmula 724 STF de 26/11/2003: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

A jurisprudência tem também considerado que permanece imune os rendimentos obtidos com a exploração do serviço de estacionamento, desde que a renda seja revertida para a manutenção das finalidades essenciais das entidades imunes:

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal impede a incidência do ISS tendo como base de cálculo o preço cobrado pela utilização do estacionamento da entidade social, desde que a renda seja totalmente revertida para o custeio de suas atividades essenciais. (RE 144.900, Segunda Turma, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 26.09.1997)

Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. (RE 116.188).

É de se observar que mesmo que as entidades de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que atendem os requisitos da lei, desenvolvam atividades não ligadas às finalidades essenciais, que numa interpretação restrita poderiam ser consideradas não imunes, o STF vem sempre ressaltando o objetivo de preservar, estimular e proteger estas entidades, e reconhece presente a imunidade nestas atividades. Demonstrando uma tendência de interpretação extensiva do conceito de atividade essencial, o Tribunal entendeu aplicável a imunidade no caso de manutenção de uma livraria em imóvel de uma entidade beneficente (RE 345.830) e da venda de ingressos de cinema ao público em geral realizada pelo SESC (AI 155.822 – Agr).

4CONSIDERAÇÕES FINAIS

No artigo 150, VI, “c”, da Carta Constitucional, o Estado Brasileiro, consagra a imunidade das instituições de educação e de assistência social, que ocupa lugar de destaque no sistema jurídico pátrio.

Fundamental é a presença das instituições de educação e de assistência social para implementação de políticas públicas, que é a essência do modelo de Estado inscrito na Constituição brasileira de 1988, com o intuito de constituir uma sociedade livre e solidária, visando reduzir as desigualdades sociais.

Buscando exonerar determinada pessoa de contribuir para o custeio do Estado, exclui certos fatos do campo da hipótese de incidência tributária, constituindo assim, uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Assim ocorre com as atividades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, não apenas por prestarem reconhecida utilidade para sociedade, mas também por seu papel de coadjuvante nos deveres do próprio Estado.

As instituições de educação e de assistência social, no exercício de suas atividades, podem e devem obter superávits, devendo estes serem reinvestidos, nas atividades fim da instituição. De maneira alguma, poderão tais entidades distribuir seus excedentes a administradores, dirigentes, dentre outros.

Surge uma discussão, acerca da possibilidade das instituições de educação e de assistência social, de explorarem suas estruturas para a prestação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais.

Conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, tal situação é possível, pois a imunidade dessas instituições não deve ser condicionada ao exercício exclusivo das atividades de educação e de assistência social. Tais entidades podem exercer outras atividades, desde que o superávit seja reinvestido nos objetivos institucionais (atividades fim).

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

No entanto, o que veda a legislação, é a distribuição dos excedentes ou superávits decorrentes das atividades destas instituições, seja da atividade fim ou da exploração das suas estruturas para a apresentação de serviços diversos dos seus objetivos institucionais.

A situação é interessante, porque trata de situação em que a entidade imune desempenha atividades que acabam por concorrer com pessoas jurídicas de direito privado sujeitas ao pagamento de impostos normalmente.

Assim, a nossa jurisprudência tem sido no sentido de ressaltar o objetivo de preservar estas instituições, e reconhecer a imunidade mesmo quando o seu patrimônio renda ou serviço não esteja ligado às suas finalidades essenciais, mas que de alguma forma a prática dessas atividades corroboram para garantir a existência de tais entidades que atuam em atividades básicas que caberiam ao estado desempenhar.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito constitucional tributário. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21.ed. São Paulo: Saraiva 2009.

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

COSTA, Regina Helena - Imunidades Tributárias, 2ª. Edição, Malheiros Editores, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito Tributário**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais, 1998.

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

